

UES BIBLIOTECA CENTRAL



INVENTARIO: 10122134

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE EL SALVADOR

R E C T O R

Dr. ANGEL GOCHEZ MARIN

T  
343.04  
L864P.

S E C R E T A R I O   G E N E R A L

Dr. RAFAEL MENJIVAR CH.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

D E C A N O

Dr. RENE FORTIN MAGAÑA

S E C R E T A R I O

Dr. FABIO HERCULES PINEDA

TRIBUNALES EXAMINADORES

PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

PRESIDENTE	Dr. FRANCISCO ARRIETA GALLEGOS
PRIMER VOCAL	Dr. JORGE ALBERTO HERNANDEZ
SEGUNDO VOCAL	Dr. JULIO DIAZ SOL

PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

PRESIDENTE	Dr. MANUEL RENE VILLACORTA
PRIMER VOCAL	Dr. MANUEL ARRIETA GALLEGOS
SEGUNDO VOCAL	Dr. JORGE ALBERTO BARRIERE

PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

PRESIDENTE	Dr. GUILLERMO MANUEL UNGO
PRIMER VOCAL	Dr. MARCOS GABRIEL VILLACORTA
SEGUNDO VOCAL	Dr. LUIS E. GUTIERREZ

ASESOR DE TESIS

Dr. SALVADOR NAVARRETE AZURDIA

APROBACION DE TESIS

PRESIDENTE	Dr. ROBERTO LARA VELADO
PRIMER VOCAL	Dr. NAPOLEON RODRIGUEZ RUIZ P.
SEGUNDO VOCAL	Dr. JOSE ERNESTO CRIOLLO

D E D I C A T O R I A

A Dios, nuestro hacedor.

A la memoria de mi padre: Agustín Alberto López.

A mi abnegada madre: Evelia Silva v. de López.

A mi esposa: Helena Rodríguez A. de López, como una ofrenda a nuestra mutua comprensión y cariño.

A mis hijos: Hernán Alberto y Ana Jazmina López Rodríguez, quienes inocentemente contribuyeron al logro del presente triunfo.

A mis hermanos: Elsy Enriqueta López de Alvarez, Luis Roberto López Silva y Gloria Guillermina López de Corleto, con especial afecto.

- - - - -

I N D I C E

TITULO I

1o.- SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

CAPITULO I

- a) Sujeto del Impuesto
- b) Personas exentas

CAPITULO II

- a) Objeto del Impuesto

TITULO II

2o.- DETERMINACION DE LA RENTA

CAPITULO I

- a) Renta Bruta
- b) Ganancia o Pérdida de Capital
- c) Otros Aspectos: 1) Determinación de la Renta de las Sociedades  
2) Usufructo Legal  
3) Ingresos Exentos

CAPITULO II

- a) Renta Neta
- b) Renta Imponible
- c) Ejercicio de Imposición

TITULO III

3o.- DOMICILIO

- a) Sujetos de Impuesto domiciliados
- b) Sujetos de Impuesto no domiciliados

TITULO IV

4o.- CALCULO DEL IMPUESTO

- a) Diferentes Tablas de Impuesto
- b) Pago presunto de Impuesto
- c) Fraccionamiento de Impuesto

TITULO V

5o.- INVESTIGACION DE LA RENTA

CAPITULO I

- a) Declaraciones
- b) Indicios
- c) Información
- d) Investigación pericial

TITULO VI

6o.- DETERMINACION DEL IMPUESTO

CAPITULO I

- a) Comprobación de las Declaraciones
- b) Recursos

TITULO VII

7o.- RECAUDACION Y PAGO DEL IMPUESTO

- a) Pago Ordinario

- b) Retención
- c) Otros Aspectos:
  - 1) Rebaja de Porcentaje de Retención
  - 2) Obligaciones del Agente de Retención
  - 3) Pago de Retenciones
- d) Impuesto en mora
- e) Devoluciones

TITULO VIII

8o.- SANCIONES

- a) Multas
- b) Recargos
- c) Intereses

TITULO IX

9o.- DISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIAS

CAPITULO I

- a) Aspectos Generales:
  - 1) Carácter secreto de las listas de contribuyentes y tasaciones
  - 2) Solvencias
  - 3) Notificaciones

CAPITULO II

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- a) Capitalización de Utilidades

DECRETO No. 609 del 20 de mayo de 1966 publicado en el Diario Oficial No. 91 Tomo 211 de la misma fecha

-----

A D V E R T E N C I A

Dada la naturaleza del contenido de esta tesis: "Problemas Prácticos en la Aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta", he prescindido en lo posible del aspecto doctrinario de los diferentes temas e instituciones comprendidos en la misma, pero - sí, he dado al término "Problemas", un significado amplio que va desde la simple exposición o comentario hasta la consideración de las dificultades que pueda presentar la aplicación de las disposiciones, su falta de claridad, su incongruencia con otras normas y todo, llevándolo al terreno práctico. Me he inclinado, en hacer un comentario más propiamente de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 y su Reglamento y seguir el mismo lineamiento de sus - Títulos y Capítulos, porque he tenido en mente, en primer lugar, que el presente trabajo no solo sirva para cumplir un requisito previo al doctoramiento sino también el de que al tratar las normas vigentes, preste una mayor utilidad a todas las personas que en una u otra forma se relacionan con esta rama del Derecho, que si comentáramos disposiciones anteriores, y en segundo lugar, - que como dichos problemas se presentan en la generalidad de tales disposiciones legales, nada mejor que seguir ordenadamente el mismo lineamiento en su desarrollo, a fin de tener asimismo, una visión general de ellos. Confieso que hónrome al haber escogido este tema, aunque reconozco perfectamente que es poco lo que puedo aportar, por la dificultad de su abordaje o enfoque, pero ello, - es el fruto de un esfuerzo sincero. Por eso, ruego al lector, dispensarme por cualquier error o apreciación que de distinto ángulo, haya hecho de los problemas.

A manera de aclaración expongo: que cuando en el curso de este trabajo hago las menciones de: "Ley de 1963", lo es para referirme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenida en el De -

creto No. 472, de fecha 21 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 de la misma fecha; de "Reglamento de la misma", es para referirme al Decreto No. 53, de fecha - 20 de Marzo de 1964, publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 202 de la misma fecha; de "Ley de 1951", para referirme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto No. 520, de fecha 10 de diciembre de 1951, publicado en el Diario Oficial No. 232, Tomo 153 de Diciembre del mismo año; de "Reglamento de la misma", para referirme al contenido en el Decreto No. 81, de fecha 5 de mayo de 1952, publicado en el Diario Oficial No. 92, Tomo 155 del 16 de mayo del mismo año y de "Ley de 1916", para referirme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, del 20 de junio de 1916, publicada en el Diario Oficial No. 140, Tomo 180 del 21 de junio del mismo año.

-----

TITULO I

SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

a) Sujeto del Impuesto; b) personas exentas.

CAPITULO I

a) DEL SUJETO DEL IMPUESTO

Dentro de este Capítulo, comprenderemos al sujeto de imposición en un doble aspecto: uno que llamaremos positivo y otro negativo. En el primero, lo trataremos como persona sujeta al pago del Impuesto y en el segundo, como persona no sujeta al pago del Impuesto, es decir, como persona exenta.

Dice el Art. 10. de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963: "Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en El Salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos <sup>domiciliados</sup> /en el país, pagarán sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional, un impuesto de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.

La Sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en El Salvador, sólo pagarán el impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional.

Las personas jurídicas nacionales, y las extranjeras, domiciliadas o no en el país pagarán el impuesto sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional".

Al leer la disposición citada, nos preguntamos: están comprendidas dentro de los sujetos de impuesto, las sucesiones no domiciliadas? Si analizamos dicho artículo, sacamos como sujetos de -



impuesto, los siguientes: personas naturales nacionales domiciliadas.

Personas naturales nacionales no domiciliadas

Personas naturales extranjeras domiciliadas

Personas naturales extranjeras no domiciliadas

Sucesiones domiciliadas

Fideicomisos domiciliados

Fideicomisos no domiciliados

Personas jurídicas nacionales domiciliadas.

Personas jurídicas nacionales no domiciliadas.

Personas jurídicas extranjeras domiciliadas.

Personas jurídicas extranjeras no domiciliadas

En este primer análisis pues, no están comprendidas las sucesiones no domiciliadas. Pero ¿Que entendemos por sucesiones no domiciliadas?

No tenemos necesidad de recurrir al derecho común, que es de aplicación supletoria, para saber que es lo que debe entenderse por ello, pues la misma ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, en el literal e) del Art. 34, al hablar del domicilio, expresa: Se consideran también como domiciliadas en el país, para los efectos de esta Ley: e) "Los fideicomisos constituidos bajo leyes extranjeras y las sucesiones, siempre que reúnan cualquiera de los requisitos siguientes:

- 1 - Que la mayoría de los fideicomisarios o herederos residan en El Salvador;
- 2 - Que estén situados en El Salvador bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión".

A contrario cense, si no existe ninguno de dichos requisitos, es decir, que la mayoría de los fideicomisarios o herederos re

siden en el extranjero o están situados en el extranjero bienes cuyo valor exceda a la mitad del patrimonio del fideicomiso o de la sucesión, éstos, se consideran no domiciliados, lo cual se confirma, cuando la misma ley en el Art. 35 literal d) nos dice: Las personas naturales no domiciliadas en el país de acuerdo con esta Ley, se clasifican en las categorías siguientes: d) Los fideicomisos y las sucesiones no incluidas en el artículo anterior.

Tenemos pues dos situaciones diversas: por una parte no se incluyó como sujeto de impuesto a la sucesión no domiciliada y por otra, si se reglamentó, pero veamos ahora -Que impuesto la aplicaríamos si la consideramos como sujeto de impuesto? el 28 o el 38%? Respecto a esto, hay dos disposiciones que parecen contradictorias o al menos dejan mucho que desear en cuanto a redacción, que son los Artos. 39 y 41. La primera nos dice: "Los no domiciliados --- comprendidos en los literales a) b) y d) del Art. 35 y los conjuntos a que se refiere el Artículo 19, pagarán un impuesto del 28% sobre la renta imponible que perciban excepto los dividendos, los cuales causarán el impuesto que señala el Art. 41". La segunda nos dice: "Las personas jurídicas y las sucesiones, no domiciliadas en el país, pagarán un impuesto del 38% sobre su renta imponible, con deducción de las retenciones especificadas en los Artículos 76 y 77". Tenemos pues, que mientras el Art. 39 exceptúa únicamente los dividendos, es decir, los coloca como sujetos al 38% y no al 28%, el Art. 41 de manera general declara que las sucesiones no domiciliadas en el país, pagarán un impuesto del 38%, etc. etc. sin hacer distingos, es decir, que por cualquier clase de rentas que perciba, pagarán un impuesto del 38%. Creo que para evitar diversidades de opiniones, si el objetivo fué excepcionar únicamente los dividendos y ponerlos como sujetos al 38%, en el Art. 41 se hubiera suprimido el término "y las sucesiones" y comprender en otra disposición, lo referente a la deducción de las retenciones especificada en los Ar-

títulos 76 y 77. Concluimos en que aunque no se haya mencionado expresamente en el Art. lo. a la sucesión no domiciliada como sujeto pasivo del impuesto, se reglamentó y se le fijó porcentaje, por consiguiente, es sujeto de imposición como todos los demás que mencionamos.

Cabe advertir también, que los conjuntos artísticos, culturales, deportivos y similares no domiciliados, no se comprendieron en el Art. lo. como sujetos de impuesto, pero si se hizo en el Art. 19, cuando nos dice: "La Renta percibida por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares, desarrolladas en el territorio nacional, por personas naturales no domiciliadas en el país, como integrantes de un conjunto será gravado en su totalidad a nombre del conjunto integrado por las mismas".

Antes habían serias dificultades para determinar la proporción o parte de renta que le correspondía a estas personas como integrantes de un conjunto, por actividades lucrativas que realizaban; aunque carecen de personalidad jurídica, actúan como unidades y en esa forma obtienen ingresos que luego se reparten entre sus miembros. Para poderlas enmarcar como sujetos pasivos de Impuesto y obviar las dificultades propias de un tratamiento individual, se ha creado esa ficción de persona colectiva, atribuyéndole alguna significación jurídica y así de ese modo, se facilita el control de tales agrupaciones.

Continuemos con la sucesión -Desde cuando se considera sujeto de impuesto? Ya nos lo dice el inciso 2o. del Art. lo.: "La Sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia". Cuando se abre la sucesión? Nos lo dice el Art. 956 del Código Civil: "La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio; salvo los casos expresamente exceptuados" y el Art. 957 del mismo Código, agrega: "La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla. La herencia o legado se defiere al heredero o legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión

se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente, o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional, etc. etc." Como se ve, no existe ninguna divergencia en las disposiciones citadas, pero en el orden práctico, si la hay. Pongamos un ejemplo: una persona natural no tiene ejercicio especial de imposición, declara su período normal: del 1.º de enero al 31 de diciembre de cada año. Esta persona falleció en horas de la mañana del día treinta de junio de 1967. La herencia fue aceptada el 30 de septiembre del mismo año. Si la sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura y se abre en el momento de la muerte de la persona, es lógico concluir que la sucesión se inicia desde ese momento, es decir, desde la hora en que falleció el contribuyente y por consiguiente: la renta percibida en ese último día de ese lapso o sea el treinta de junio, en estricto derecho, tendría que proporcionarse entre el contribuyente como persona natural y la sucesión, tomando como base el momento del fallecimiento. Pero la Dirección General de Contribuciones Directas, con muy buen criterio y para obviar múltiples dificultades de orden práctico, que se darían como consecuencia de proporcionar la renta percibida en ese último día, permite que ese día se incluya en el lapso que tendría que declarar el contribuyente como persona natural; así para el caso cuestionado, éste tendría que hacerlo o mejor dicho su lapso de imposición estará comprendido del 1.º de enero al 30 de junio de 1967 y la sucesión se iniciará el 1.º de julio del mismo año. Pero ello, no se hace así solo por razones prácticas, pues hay disposiciones legales -- que van en abono de dicho criterio. Una de ellas es el Art. 46 del Código Civil, que nos dice: "Todos los plazos de días, meses o años de -- que se haga mención en las leyes o en los Decretos del Poder Ejecutivo, o de los Tribunales o Juzgados, se entenderá que han de ser completos; y correrán además hasta la media noche del último día del plazo". Y -- el Art. 32 Inc. 3o. de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, que dice: "Para los efectos de esta Ley la renta se considera ganada a la-

medianoche del día en que termina el ejercicio de imposición correspondiente". Estos mismos principios, se aplican a la declaración de la sucesión, porque si suponemos el mismo caso, el lapso de la sucesión está comprendido del 1.º de julio al 30 de septiembre del corriente año, es decir, que los herederos, no suman a sus propios ingresos los que obtuvo la sucesión en el último día del lapso o sea el 30 de septiembre, a pesar de lo dispuesto en el Art. 16 de la misma Ley, que nos dice: -- "Aceptada la herencia los herederos y legatarios sumarán a sus propios ingresos la parte proporcional que conforme a sus derechos, les corresponde en la renta de la sucesión". Ya que mencionamos este último Artículo, es digno de hacer ver, que la sucesión es sujeto de impuesto, hasta que la herencia es aceptada, es decir, hasta que el Juez dicta resolución teniendo por aceptada la herencia de parte de los herederos; con esos antecedentes, la inscripción en el Registro de la Propiedad Raíz, que papel juega en este caso? sabemos que si bien es cierto, que el heredero se vuelve dueño de la masa herencial desde el momento que acepta, no puede disponer integralmente de dichos bienes sino hasta que haya inscrito los correspondientes documentos. Si los títulos sujetos a inscripción según el Código Civil, no perjudican a terceros, sino mediante la inscripción en el correspondiente registro, la cual empezará a producir efecto contra ellos desde la fecha de la presentación del título al registro, En qué situación está el Estado como sujeto activo del impuesto? Es o no tercero?. El inciso 2o. del Art. 680 c. nos define que se entiende por tercero: "se considera como tercero aquél que no ha sido parte en el acto o contrato a que se refiere la inscripción. El heredero se considera como una sola persona con su causante".

Si el Estado no ha intervenido como parte en el acto o contrato, es tercero y consecuentemente se debería gravar al heredero hasta que este inscribiera su derecho y no antes, pero como el Derecho Tributario tiene una especial naturaleza, se ha apartado de este principio, además de que el Código Civil es de aplicación supletoria. En el Dere-

cho Tributario se atiende principalmente a proteger los intereses del Estado, pues protegiendo estos intereses se llega a la consecución de sus fines principales cuales son los de servicios públicos. Si el Estado no asegurara la factibilidad de sus ingresos, mal caminaría en la aplicación de ellos para beneficio de la Comunidad; debe haber una prevalencia del fenómeno económico ante la figura legal, máximo si traemos a cuenta el desaparecimiento de la Comunidad como sujeto de impuesto, pues antes, era perfectamente compatible, ya que se podía gravar a la Comunidad que se formaba entre los herederos mientras no hubiera una división del patrimonio sucesoral. La Comunidad es un cuasi-contrato y está explicada en el Art. 2055 C. que nos dice: "La Comunidad de una cosa universal o singular, entre dos o mas personas, sin que ninguna de ellas haya contratado sociedad o celebrado otra convención relativa a la misma cosa, es una especie de cuasi-contrato".

Y la llamada "Cuentas de Participación" Es Sujeto de Impuesto? Y si lo es en qué carácter? Como Comunidad, como Sociedad o particularmente cada uno de sus miembros? Como no hay un derecho común sobre una cosa universal o singular, indudablemente no existe Comunidad.

El Art. 331 del Código de Comercio nos la define: "Llámase cuenta en participación aquella en que el comerciante interesa a una o mas personas o sociedades en sus beneficios y pérdidas, trabajando uno, varios o todos, en su nombre individual solamente" y el Art. 333 del mismo Código fija su naturaleza jurídica, cuando expresa. "La cuenta en participación no representa para terceros, personalidad jurídica distinta de la de aquéllos que la forman, y no tiene firma ni denominación social, patrimonio colectivo ni domicilio":

Según se aprecia las Cuentas en Participación, están tratadas como sociedades y mas propiamente como sociedades mercantiles, pues el Título V del Libro Segundo del Código de Comercio, reza así: "De las compañías mercantiles, y el Capítulo I trata de las Sociedades Colectivas, y el Capítulo II de las Compañías Anónimas, y entre éstas, compren

de: a las Compañías Anónimas propiamente dichas, a las Sociedades en Comandita, a las Sociedades Cooperativas y a las Cuentas en Participación. Están pues tratadas como Sociedades, pero su naturaleza jurídica no es el de constituir una personalidad jurídica distinta; en consecuencia, no se puede considerar sujeto de impuesto como sociedad; lo será pues, el comerciante por los ingresos que obtenga y el asociado por los ingresos que perciba de la o las actividades. Contétemonos por ahora de haber incluido dicho especial contrato de Cuentas en Participación como sujeto de impuesto, pues en su oportunidad y al tratar de los ingresos exentos, insistiremos sobre él.

Para finalizar, tenemos que las personas naturales, sucesiones y fideicomisos domiciliados en el país, deben calcular su impuesto sobre el total de sus rentas cualquiera que sea el lugar o fuente de producción. En cambio para los mismos Contribuyentes no domiciliados en el país y para las personas jurídicas, se aplica el principio de la territorialidad de la renta, es decir, solamente son gravables las rentas obtenidas en el país. A los conjuntos deportivos, artísticos y similares integrados por personas naturales no domiciliadas, se tratan como un solo contribuyente, debiendo tributar sobre la renta total percibida en el país; las sociedades conyugales como tales no son sujetos pasivos y vale aclarar que la disposición que incluye en el impuesto, la renta proveniente de fuente situada en el exterior, entró en vigencia el primero de enero de mil novecientos sesenta y seis. El Art. lo. pues, trae esa novedad al introducir el concepto de renta obtenida fuera del territorio nacional para las personas naturales domiciliadas en el país, aduciéndose como razón de su establecimiento, que se considera de justicia el que estas personas, que tengan inversiones en el extranjero, les sea gravada la utilidad que obtengan de esas inversiones foráneas, porque generalmente el capital que las constituye ha sido formado en El Salvador, y se estima nada justo que vayan a desarrollar economías de otros países, y por otra parte, generalmente, si éstas --

personas invierten sus capitales en el exterior, demuestran su situación bonancible, y un impuesto de tal naturaleza no les perjudicará grandemente.

b) PERSONAS EXENTAS

Las personas no sujetas al pago del impuesto sobre la renta, están mencionadas en el Art. 2 de la Ley de 1963. El Art. 3 de dicha Ley y los Artos. 2 y 3 de su Reglamento, establecen los requisitos para gozar de la exención y finalmente, el Art. 4 de la misma Ley, nos habla de la revocatoria de la exención.

Las corporaciones y fundaciones de derecho público gozan de la exención sin llenar ningún requisito ni condición, pero sí, los necesitan las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, establecidas de conformidad con la Ley.

He observado que muchas corporaciones o fundaciones que han obtenido de la Dirección General de Contribuciones Directas, la declaración correspondiente de exención, no verifican, no presentan declaraciones de Impuesto sobre la Renta ni de Vialidad, Serie "A", precisamente por estar exentas. Eso lo considero un error, pues el Art.50 numeral 3, nos dice: "También está obligado a declarar: Toda Sociedad, cualquiera que sea la cuantía de su renta, aún cuando no esté obligada al pago del Impuesto. La declaración detallará, en la extensión -- que determine el Reglamento, la distribución de sus utilidades y el nombre y domicilio de los socios". Se me dirá que la exención procede precisamente porque son entidades no lucrativas y que los ingresos que obtienen y su patrimonio, se destinan exclusivamente a los fines de su institución y en ningún caso se distribuyen directa ni indirectamente entre los miembros que las integran. Creo que eso, no es óbice, para que dichas corporaciones o fundaciones no estén obligadas a declarar, si tomamos en cuenta que dicha autorización se considera otorgada por períodos anuales, y para una posible revocatoria o no de la exención, la Dirección General de Contribuciones Directas, necesita conocer exactamente la situación patrimonial de tales entidades, y



además, la distribución de utilidades no es requisito indispensable para estar sujeto al pago de Impuesto; si no hay distribución de utilidades pues, basta que lo informen así. Como se formula una solicitud de exención? se hace en papel sellado del valor de ₡0.30 y se dirige al señor Director General de Contribuciones Directas, más o menos en los términos siguientes: Yo \_\_\_\_\_ mayor de edad, Industrial y de este domicilio, atentamente expongo: que soy presidente de la Asociación Cívico Social \_\_\_\_\_ y en esa calidad vengo a solicitar, que de conformidad a la Ley de Impuesto sobre la Renta y a su Reglamento, se declare exenta del pago del impuesto a la expresada institución, por ser una Corporación de utilidad pública, pues ha sido creada no con fines lucrativos, sino culturales. Acompaño la siguiente documentación: a) ejemplar de los estatutos aprobados de conformidad con la Ley: b) original y copia del instrumento constituido de la entidad; c) relación nominal de los miembros que integran la entidad. Se señala lugar de notificaciones, fecha y firma. Esos son los documentos que a priori se exigen serán suficientes? En ciertos casos, dichos documentos no instruyen lo suficiente para la procedencia de una exención, por cuya razón se ha dejado la facultad a la Dirección General de Contribuciones Directas, de solicitar cualquier otra prueba que estime necesaria, entre los que puede comprenderse: - un estado de ingresos y egresos y balance general del ejercicio próximo anterior. La falta de presentación de estos últimos documentos -- puede suplirse por una inspección verificada por peritos de la misma Dirección General, la cual es necesaria porque con ella, se va a examinar la verdadera naturaleza y fines de la institución, porque no se va a conceder la exención si se trata de un verdadero centro social - donde campea el juego ilícito y el vicio.

## CAPITULO II

### a) DEL OBJETO DEL IMPUESTO

Como novedades en este capítulo en la Ley de 1963 y con relación a las leyes anteriores de 1916 y 1951, se destaca indudablemente

*ingresos = objetos*

el concepto claro de lo que debe entenderse por rentas obtenidas en El Salvador y rentas obtenidas parcialmente en el país. Al determinar la situación de lo intangible, problema de suyo delicado, como son los créditos, propiedad intelectual, concesiones, títulos valores, etc., no se está mas que armonizando ello, con situaciones ya previstas o consagradas por el Derecho Internacional Privado.

Me detendré especialmente sobre las actividades realizadas parcialmente en el país. La Ley de 1931 daba lugar a múltiples dificultades, porque no determinaba el procedimiento a seguir para aclarar la verdadera renta imponible de empresas que obtenían ingresos de esas actividades. La Dirección General de Contribuciones Directas cuando el caso se presentaba, se guiaba sobre apreciaciones que generalmente daban lugar a equívocos, unas veces en beneficio del mismo contribuyente y otras en el de la Dirección General y por ende del Estado. Ahora, esas operaciones o cálculos se efectúan sobre bases ciertas o al menos se han eliminado serias dificultades que por su propia naturaleza implica esa determinación de la renta que se considera obtenida en el territorio nacional.

Si bien es cierto que se fijó ese procedimiento sobre bases justas y equitativas, no lo es menos, de que ya en su aplicación presenta dificultades, por cuya razón me he inclinado a exponer un caso a guisa de ejemplo. Los Artículos pertinentes son pues: el 6 de la Ley de Impuesto de 1963 y el 4 de su Reglamento: este último dice así: "Para determinar la proporción que de las rentas obtenidas en actividades realizadas parcialmente en el territorio nacional, deban considerarse como percibidas en el país, se usará el siguiente método:

- a) Se dividirá la renta bruta total percibida por el contribuyente en cada actividad, entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador;
- b) El cociente así obtenido, se aplicará al total de gastos verificados por el contribuyente en cada actividad. El resultado

constituye el monto de gastos deducible de la renta bruta percibida directamente en el país;

c) La diferencia entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador y los gastos deducibles de conformidad con el literal anterior, será la renta neta que se considera percibida en el país, de actividades realizadas parcialmente en el mismo;

d) La renta neta así determinada deberá agregarse, en su caso, a la renta obtenida totalmente en el país;

Pongamos el siguiente caso:

Una empresa que ha desarrollado actividades mundiales y parciales en el país, presenta los datos siguientes:

<u>INGRESOS MUNDIALES</u> <u>ACTIVIDADES</u>	<u>GASTOS MUNDIALES</u>	<u>INGRESOS NACIONALES</u>
"A" ₡ 24.000.00	₡ 9.000.00	₡ 8.000.00
"B" " 36.000.00	" 30.000.00	" 24.000.00
"C" " <u>40.000.00</u>	" <u>16.000.00</u>	" <u>5.000.00</u>
<u>₡ 100.000.00</u>	<u>₡ 55.000.00</u>	<u>₡ 37.000.00</u>

1o. Se divide el Ingreso Mundial obtenido en cada actividad entre el Ingreso obtenido directamente en El Salvador, en cada actividad, así:

INGRESOS (literal a)

- "A"  $\frac{₡ 24.000.00}{₡ 8.000.00}$  igual a 3
- "B"  $\frac{₡ 36.000.00}{₡ 24.000.00}$  igual a 1.50
- "C"  $\frac{₡ 40.000.00}{₡ 5.000.00}$  igual a 8

2o. Luego los gastos mundiales habidos en cada actividad se dividen entre el cociente correspondiente, obtenido de la aplicación del literal a), así.

RT  
 RE / en caso especial  
 mayon exención  
 RB  
 GD  
 RN  
 D Exp. h  
 RJ

EGRESOS (literal b)

"A"  $\frac{\$ 9.000.00}{3}$  igual a  $\$ 3.000.00$

"B"  $\frac{\$ 30.000.00}{1.50}$  igual a  $\$ 20.000.00$

"C"  $\frac{\$ 16.000.00}{8}$  igual a  $\$ 2.000.00$   
(literal c)

INGRESOS EN EL PAIS

$\$ 37.000.00$

GASTOS

"A"  $\$ 3.000.00$

"B" "  $20.000.00$

"V" "  $2.000.00$

$25.000.00$

RENTA NETA .....

$\$ 12.000.00$

TITULO II

DETERMINACION DE LA RENTA

CAPITULO I

- a) Renta Bruta ; b) Ganancia o Pérdida de Capital; c) Otros aspectos;
- 1) Determinación de la Renta de las Sociedades;
- 2) Usufructo legal;
- 3) Ingresos exentos.

CAPITULO II

- a) Renta Neta; b) Renta imponible; c) Ejercicio de Imposición.

a) DE LA RENTA BRUTA

La renta bruta es el total de ingresos de las distintas fuentes que obtiene el contribuyente, cualquiera que sea su origen.

b) GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL

Este gravamen ya estaba establecido en la Ley de 1951, así el Art. 7 decía. que la ganancia obtenida en la venta, permuta o cualquier otra forma de transferencia de bienes muebles o inmuebles, por una persona que no haga profesión habitual o comercio de la compra-venta, permuta, venta o disposición de tales bienes, sería objeto de imposición y que una ley especial reglamentaría la forma de computarlo y establecería su gravamen.

Esa ley especial para la ganancia o pérdida de capital no se dió; sino que la nueva ley de impuesto sobre la renta de 1963, la reglamentó. Se ha aducido como razón para el implantamiento de ese gravamen, el hecho de que si la persona incidentalmente obtiene ganancias de capital, se encuentra en un plano de privilegio al no concurrir con su impuesto a la atención de los servicios públicos, con menoscabo de los otros sectores, que en igualdad de circunstancias, sí cumplen con ese deber cívico, Será eso cierto? Será justo ese tributo? A nadie escapa la necesidad que tiene el Estado de allegar fondos para el cumplimiento de los servicios públicos, pero en nuestro medio por razones de índole económica y social no se justifica. No es gravando con otros impuesto a los contribuyentes que el Estado solucionará parte de sus necesidades, sino haciendo una revisión completa de los contribuyentes calificados, para aumentar la lista, con personas que no tiene razón de no estar incluidos y excluir o relevar a otros que a su vez no tienen porque están registrados.

Ese mismo artículo 7 de la ley de 1951, pasó a ser inciso 2o. del Art. 7 del Decreto No. 442, del Directorio Cívico Militar, de fecha seis de diciembre de mil novecientos sesenta y uno, publicado en el Diario Oficial No. 225, Tomo 193 del día siete del mismo mes y año, con la misma redacción.

Que se entiende por ganancia de capital? Es aquélla que se obtiene en la enagenación de bienes muebles o inmuebles, por personas que no se dediquen habitualmente a la compra-venta, permuta u otra forma de negociación. Cuando se estableció? Como antes dijimos viene con la ley de 1951. En la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916 no se mencionó. La Ley pues de 1951 y el Decreto No. 442 referido, la trataron, pero no la regularon, luego no se aplicaba prácticamente y fue hasta en la ley de 1963, que se reguló y estableció el procedimiento para su determinación; ese solo hecho demuestra, la no necesidad de su implantación. Sin embargo, se aduce que la persona que-

invierte sin ánimo de lucro, se coloca en una actitud nada perjudicial para pagar impuesto. Dice el Art. 14 de la Ley de 1963 en su inciso -segundo: "En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción".

Analícemos lo referente a las mejoras. Si un bien se vendió a los diez años de haberse adquirido y el dueño durante ese tiempo le hizo mejoras, por ejemplo consistentes en cercas, abonos, le sembró árboles frutales, hizo caminos, etc.; cuando verificó dichas inversiones solo tuvo en mente la mejoría de su propiedad, ya sea para obte--ner una producción más abundante o por cualquier otro motivo, en el -cual podría incluirse hasta el de poder vender a mejor precio su pro-piedad y obtener una ganancia; pero esta persona no imaginó que esa -posible ganancia le sería gravada con un impuesto y por eso no se preocupó de llevar comprobantes de dichas inversiones, máximo si agrega-mos de que tal propiedad solo le produce renta exenta, por ejemplo de café y en consecuencia, no eran admisibles como gastos de producción-de su renta o de conservación de su fuente, las referidas inversiones. Tenemos que concluir forzosamente, que como no tiene manera de compro-bar, esa deducción del importe de las mejoras se vuelve ilusoria y esto pues, sucede en la mayor parte de casos y la excepción la tendríam-os únicamente en los sujetos de imposición que fueron extremadamente diligentes y precavidos. Sabemos que la sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha que es aceptada la heren-cia. Si en ese lapso una sucesión obtiene una ganancia de capital --se le grava con dicho impuesto? El Art. 14 en su inciso lo. solo se-refiere a la persona natural y a la jurídica; la sucesión no es ni lo uno ni lo otro; en consecuencia, no se grava con dicho impuesto. Pe-ro la sucesión está formada por el conjunto de bienes y derechos ----transmisibles del causante y mientras no se haya definido legalmente-

quien o quienes son los continuadores de la persona del causante, existe ese patrimonio que puede ser objeto de derechos y cargas con relación a terceras personas; por consiguiente, es necesario pues la creación de un ente y darle vida jurídica y llevarlo a la calidad de sujeto pasivo del impuesto, pero como antes vimos en este rubro de la ganancia de capital, no lo comprendió.

Pongamos otro caso: una sociedad anónima obtuvo ganancia de capital y se gravó esa ganancia con el impuesto que determina la ley, es decir, aplicando el procedimiento para calcular dicho tributo. Si esa sociedad, reparte a sus socios ingresos que ha obtenido, entre los que se incluyen los procedentes de la ganancia de capital. Se le aplica al socio, el mismo procedimiento que a la sociedad para computar su impuesto? Como hay ganancia de capital, algunos creen que -- hay que hacer discriminación entre las utilidades repartidas que propiamente constituyen dividendos y las que constituyen lo primero, y que consecuentemente, hay que aplicar el sistema que determina el impu<sup>o</sup>sto sobre ganancia de capital; creo que lo anterior es un error: la ganancia de capital solo existe para la sociedad, pero no para -- los socios; las utilidades que reciben éstos de aquéllas, forman un todo armónico que no hay para que hacer distingos; están pues sujetos al pago de impuesto sobre la renta, pero sin aplicar el procedimiento que estipula el de ganancia de capital.

El mismo inciso lo. del Art. 14 citado, dice que para que opere la ganancia de capital, es necesario que la persona natural o jurídica, no se dedique habitualmente, a la compraventa, permuta, -- etc. A la inversa, no se gravará con el impuesto de ganancia de capital, a la persona natural o jurídica que obtenga ganancia, dedicándose habitualmente, a la compraventa, permuta etc., Será eso enteramente cierto? Como ya en la práctica ha dado lugar a interpretaciones equivocadas, trataré en lo posible de explicarlo: lo ordinario es que si una persona natural o jurídica ejerce un comercio o industria, toda utilidad que obtenga de la explotación de esa actividad, natural

mente/<sup>se</sup>atribuye a ella y lógicamente como sujeto de impuesto, se enmarcará dentro del rubro general de la industria o comercio; pero no significa de que esta misma persona, natural o jurídica, que se dedica habitualmente al comercio, esporádicamente no haya podido realizar -- por ejemplo una venta de una propiedad, que esté completamente alejada, o mejor dicho, no sea objeto de su comercio. El comerciante no necesariamente ejerce solo actos comerciales, y se advierte que la finalidad de la ley de impuesto sobre la renta, ha sido el de separar, a efecto de gravarlas con distintos sistemas de impuesto, esas actividades: la civil-elejada de la idea de lucro y la comercial en la cual es sustancial esa idea. En conclusión una persona natural o jurídica que ejerce habitualmente el comercio, puede estar gravada con el impuesto de ganancia de capital, cuando la haya obtenido de bienes que no están destinados a ser negociados.

Cuando una persona jurídica, por ejemplo contablemente efectúa un revalúo de los bienes que constituyen su patrimonio social y a consecuencia de ello, resulta una diferencia que aumenta su patrimonio habrá ganancia de capital? Si analizamos exactamente la disposición pertinente, indudablemente que no la hay, pues en esa operación no ha habido compraventa, ni permuta o una otra forma de negociación; el valúo que tengan los bienes contablemente y el valor comercial, -- son situaciones muy distintas. Si esos bienes se venden, será hasta en ese instante que se verá si existe o no ganancia de capital, pero no antes, pues solo existe en potencia o se trata de una mera expectativa en obtenerla.

Siguiendo con el Art. 14, el No. lo. dice así; "En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo -- del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción, etc." Advertimos que entre las deducciones que permite la ley, están: el costo básico, el importe de las mejoras efectuadas para conservar o aumentar su valor-



y los gastos necesarios para efectuar la transacción. Respecto al costo básico, es digno de traer a cuenta, lo siguiente: que para la determinación de dicho costo se deducen las depreciaciones, así lo expresa el numeral 3 del mismo artículo: "El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará en el caso de que sea adquirido a título oneroso deduciendo del costo de adquisición, las depreciaciones que se haya realizado y admitido de acuerdo con la ley". Que se entiende por depreciación? el Art. 26 No. 10 literal "b" de la Ley de 1963, nos trae un concepto: "es aquella cantidad que debería reservarse durante el año fiscal, de acuerdo con un plan razonable, mediante el cual el conjunto de las cantidades así reservadas, mas el valor residual, sería al final de la existencia útil del bien depreciado, igual a su costo mas el de las mejoras que se hicieren, excepto los gastos normales de conservación y mantenimiento" y por otra parte, el literal m) del mismo artículo nos dice "Si el contribuyente hubiere dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la depreciación de un bien o la hubiera descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de depreciación de los años posteriores". Se fija pues una cuota de depreciación como deducible de la renta bruta, pero si el contribuyente, no hace uso de ella en tiempo, no se le permite hacerlo posteriormente -y para efectos de determinar el costo básico - se pueden deducir de éste, las cuotas que el contribuyente, no dedujo de su renta bruta o lo hizo en cuantía inferior a la permitida? - que debemos entender en el mencionado No. 3 por depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley? será el hecho de que efectivamente se haya sucedido esa pérdida de valor que sufren los bienes por el uso, la acción del tiempo, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento? Estos extremos el contribuyente no necesita probarlos, la ley los presume y naturalmente así debe ser y es en virtud de ello, que se han fijado distintos porcentajes de depreciación, tomando en cuenta ese desgaste de los bienes de que

antes se habló. Entonces el término "realizado", se refiere a que efectivamente haya hecho uso el contribuyente de esas cuotas de depreciación, que la ley le permitía; si no hizo uso o lo hizo en menor escala de la permitida, pierde definitivamente su derecho. Es del caso aclarar además, que nada tiene que ver las depreciaciones de que --- hayan hecho uso los anteriores propietarios, para determinar el costo básico de dichos bienes, Así: "A" le venda a "B" y "B" a su vez a "C"; para determinar el costo básico del bien, en la ganancia de capital - que obtuvo "B", en nada influyen las depreciaciones que de dicho bien haya hecho uso "A"; las depreciaciones que puede rebajar del costo básico "B", son las que se hayan realizado y admitido a él, de acuerdo con la Ley.

Dice además el Art. 14 No. 3 en sus incisos segundo y tercero: "El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante" y "El costo básico de los bienes adquiridos antes del 1.º de enero de 1964, será su valor comercial a esa fecha". Ese costo es el valor determinado para efectos -- del pago del impuesto de donación o sucesión, según sea el caso, o será el que efectivamente le costó al donante o causante? Creemos que -- es este último. Los impuestos de donación, sucesión y de la renta -- son de naturaleza distinta y se regulan por leyes distintas; los v-- -- lúos pueden coincidir y generalmente así ocurre cuando es relativamente corto el tiempo transcurrido entre la fecha en que se determinó el valor de los bienes para efectos del pago de impuesto de donación o -- sucesión y aquel en que se obtuvo la ganancia de capital, pero aquél valor, en nada influye; pero -- cual es el costo del donante o causante? En lo que respecta a bienes adquiridos antes del 1.º de enero de 1964, será su valor comercial o esa fecha, es decir, el declarado para efectos de impuesto de Vialidad, Serie "A", al 31 de diciembre de 1963.

Para una mejor comprensión de lo que es la ganancia de capital, pongamos un ejemplo donde apliquemos el procedimiento para de-- terminar su impuesto, o sean los Artos. 14 y 45 de la Ley de Impues-

to sobre la Renta. Imaginemos que X señor, compró una casa en el -- año de 1961 por la suma de ₡30.000.00 y la vendió en el mes de agosto de 1967 por la cantidad de ₡50.000.00 y obtuvo ingresos de otras fuentes, por valor de ₡10.000.00. Se le admitió como deducciones lo siguiente: ₡5.000.00 en concepto de depreciación; ₡1.000.00 por mejoras y ₡500.00 gastos de transacción.

Procedemos así:

Determinación del costo básico

₡ 30.000.00 (valor de adquisición) menos ₡5.000.00 (depreciación admitida) igual a ₡25.000.00 (costo básico)	
valor de transacción .....	₡ 50.000.00
menos costo básico, mejoras y gastos .....	" <u>26.500.00</u>
GANANCIA DE CAPITAL.....	₡ <u>23.500.00</u>

De conformidad al Arta. 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los bienes adquiridos antes de 1964, se entenderán adquiridos en esa fecha, en consecuencia los años que tal señor X poseyó el bien, fueron 4.

Dividimos ₡23.500.00 (ganancia de capital) entre 4 años igual a --- ₡5.875.00.

Determinación de la renta imponible:

Ingresos de otras fuentes .....	₡ 10.000.00
más .....	" <u>5.875.00</u>
RENTA IMPONIBLE .....	₡ <u>15.875.00</u>

Aplicando el Impuesto a ₡15.875.00, es decir, la tabla contenida en el Art. 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tenemos:

sobre ₡15.000.00 .....	₡ 684.00
más 10.10% s/₡875.00 .....	" <u>88.38</u>
IMPUESTO .....	₡ <u>772.38</u>

Ahora dividimos: ₡ 772.38 (impuesto) entre ₡ 15.875.00 (renta imponible) y nos da 0.0486538 (tasa completa);  $\frac{1}{2}$  tasa igual a 0.0243269. La mitad de la tasa resultante será aplicada al resto de la ganancia de capital que no fué incluida en la renta:

Resto de la ganancia de capital no incluida ....	₡17.625.00;	esto lo multiplicamos por 0.0243269 ( $\frac{1}{2}$ tasa resultante) y nos da:	₡428.76
Impuesto sobre ₡15.875.00 .....	₡	772.38	
Complemento sobre ₡15.875.00 .....	"	<u>428.76</u>	
		₡	1.201.14
Menos crédito básico .....	"	<u>180.00</u>	
			IMPUESTO A PAGAR .....
			<u>₡ 1.021.14</u>

Naturalmente hemos expuesto un ejemplo bastante comprensible y reducido a una sola transacción; se vuelve complejo cuando se obtiene ganancia de capital de varias transacciones y hacemos las aplicaciones con pérdidas de capital habidas en ejercicios anteriores, pero ello, no es objeto propio de este trabajo. No obstante no he querido terminar este tema, sin antes exponer lo que me parece no estar claro en la ley: si una persona natural o jurídica no domiciliada en el país, además, de otros ingresos, obtiene ganancia de capital. Que impuesto le aplicamos? el mismo de las personas naturales o jurídicas? el 28 o 38% que establecen los Artos. 39 y 41? o está exenta de Impuesto esa ganancia de capital? Lo que podemos adelantar es que no puede estar exenta, porque los ingresos exentos están expresamente determinados en la Ley y además no hay razón para tenerlos como exentos cuando se trata de personas no domiciliadas, si todas las legislaciones tributarias, dan un mejor trato al contribuyente nacional domiciliado, lo que por si solo se explica, en atención los principios generales de orden natural y jurídico que norman a los Estados, que beneficios podemos esperar de otros Estados, si nuestra propia patria no nos protegiera en el aspecto tributario?

He oído opiniones acerca de que en esta situación hay que aplicar el 28 o 38% según sea persona natural o jurídica, sobre el total de la renta imponible, pero entonces tropezaríamos con el problema de que cómo se determina esa Renta imponible? Aparentemente se ve claro, porque solo operaríamos así: ₡5.000.00 ingresos de otras fuentes mas ₡10.000.00 de ganancia de capital y aplicaríamos el 28 o 38%

sobre el total \$15.000.00, pero el problema estriba en saber cual es la ganancia de capital. Si esta persona hizo mejoras por ejemplo de \$500.00 y pagó por gastos de transacción también \$500.00 se le admitirían como deducciones los \$1.000.00? Si los aceptásemos estaríamos en la aplicación parcial del procedimiento establecido para los contribuyentes domiciliados, en los Arts. 14 y 45 de la Ley.

El Art. 14 no es claro en su redacción en este aspecto; no obstante podríamos decir que como no distinguió a que clase de contribuyentes se refiere, se aplica a todos aquéllos que la ley considera como sujetos de impuesto, y en consecuencia, debemos aplicar el mismo procedimiento a los no domiciliados, con la salvedad de que al calcular la renta imponible, que sería la suma de los otros ingresos y la habida por ganancia de capital, aplicamos el 28 o 38% según el caso y el resto del procedimiento sigue igual.

Ahora el problema se complicaría mayormente si consideramos que esta misma persona no domiciliada, lo que obtiene son dividendos y ganancia de capital. Cómo operaríamos en este caso? Creo, que como los dividendos de conformidad al Art. 39 de la Ley de 1963, están sujetos al impuesto del 28%, tendríamos necesariamente que hacer la separación en el cómputo total de dicho impuesto; así: aplicaríamos el 28% para los dividendos y el procedimiento relacionado anteriormente para determinar la ganancia de capital; la suma de estos resultados, sería el impuesto a pagar. Podría objetarse de que siguiendo este criterio, se rompería la unidad que debe existir en la verificación del cómputo del impuesto, por tratarse de ingresos obtenidos dentro de un mismo ejercicio de imposición, ya que debería aplicarse un solo porcentaje sobre el total de los ingresos de un contribuyente, pero aún con todo eso, no es correcto ni lógico, hacerlo de otra manera, más si tomamos en cuenta, que esta separación en el cómputo del impuesto, no solo la advertimos en el presente caso, sino también el Art. 33 de la misma Ley y propiamente al tratar de la renta no periódica y la mixta que puede dar lugar a la aplicación de distintos por-

centajes de impuesto, pero esto último lo veremos en su oportunidad.

#### GANANCIA DE CAPITAL EN LA VENTA DE ACCIONES

Prescindiremos de las razones que justifiquen este gravámen y nos concretaremos a exponer aspectos de la disposición pertinente que regula esta ganancia de capital. Transcribimos el Art. 15 de la Ley de 1963. Dice así: "La ganancia de capital obtenida en la venta de acciones de sociedades domiciliadas no será gravable en el año de la venta, en la cuantía en que el valor de la transacción se haya reinvertido en el término de quince meses, a partir de la fecha de la venta, en acciones de sociedades comprendidas en una lista aprobada por el Ministerio de Economía. Tal lista deberá incluir solamente sociedades cuyas principales actividades son efectuadas en El Salvador u otros países centroamericanos.

El costo básico de las acciones en las cuales se hizo la reinversión, será el mismo costo básico que para el contribuyente tenían las acciones vendidas.

Si el contribuyente solo reinvierte parte de la ganancia de capital en la forma y tiempo indicados en el inciso primero, la parte proporcional correspondiente no reinvertida, deberá agregarse a la renta percibida en el año de la venta y tasarse de acuerdo con el Art. 45.

Al liquidar una Sociedad, el accionista podrá seleccionar el tratamiento de su participación en la liquidación como recibido del producto de la venta de acciones, en tal caso no recibirá un crédito contra su impuesto por ninguna retención pagada por la sociedad con respecto a las utilidades acumuladas y distribuidas en la liquidación.

Si el accionista no selecciona tal tratamiento, la porción de utilidades acumuladas y distribuidas a él, serán incluídas en su renta como dividendos y tendrá derecho al crédito por la reducción de la misma manera que se especifica en el Art. 78".

Esta es otra disposición legal de una notoria falta de claridad en su redacción.

Las sociedades al determinar sus utilidades a la finalización de su ejercicio fiscal, pueden acordar: distribuir las, capitalizarlas en todo o parte o no distribuir las y reservarlas. Al reservarse, lógicamente las acciones van aumentando su valor, pero también influyen múltiples circunstancias, como por ejemplo las buenas perspectivas -- del mercado, por virtud del incremento económico de dichas sociedades para el aumento de ese valor, así que cuando el accionista decide venderlas obtiene naturalmente una ganancia de capital.

Porqué solo se gravan a las sociedades domiciliadas? Por que- tratándose de no domiciliadas hay dificultad de controlar el valor comercial de las acciones, para poder llegar a determinar la ganancia. Será ilusorio o inoperante el establecimiento de este gravámen para - las personas no domiciliadas? Si traemos a cuenta que con respecto a la renta mundial, para la determinación de esos ingresos nos atenemos a la buena fé de los contribuyentes, no habría razón para exonerar a los no domiciliados.

Sigue este Art. que debe reinvertirse en sociedades comprendi das en una lista que publicará el Ministerio de Economía. Esta lista ya se publicó. Que es lo que debe reinvertirse? El precio de venta o éste menos el costo básico? Hay algunos que creen que debe reinvertir se el total porque hacerlo de otra manera es contrariar la finalidad- que se persigue con la exención por la reinversión, esto es, obtener- un incremento industrial, un estímulo a la inversión, un mayor auge e conómico. Pero en este sentido, la disposición sí es clara: no debe- incluirse el costo básico. El Inc. 4 dice: Si el contribuyente sólo reinvierte parte de la ganancia de capital, la parte no reinvertida se agrega a la otra renta percibida y computarse el impuesto con base en el Art. 45; solo se refiere pues, a la reinversión de la ganancia de capital.

Referente al costo básico que está regulado en el inciso segundo, - la redacción deja mucho que desear, lo primero que nos preguntamos, es a que costo básico se refiere, cuando nos dice que es el mismo que pa-

ra el contribuyente tenían las acciones vendidas? Pongamos un caso: "A" vende a "B" cierta cantidad de acciones en \$200.00 cada una. Al contribuyente "A", le costaron \$100.00 cada una. "B" a su vez, las vende en \$300.00 y en consecuencia, obtiene ganancia de capital. Será a esta ganancia a la que se refiere el inciso segundo? Indudablemente que no. Aquí no se ha operado ninguna reinversión. Simplemente el costo básico de las acciones que vendió "B", será para éste lo que a él le costaron o sean \$200.00.

Pongamos otro caso: "A" le vende a "B" acciones a \$200.00 cada una y "B" a su vez se las vende a "C" en \$300.00 cada una. Se advierte claramente que "B" ha obtenido ganancia de capital en la venta de dichas acciones y deberá tributar pero resuelve invertir el producto de la venta y no solo la ganancia de capital, en acciones de una Sociedad incluida en la lista de que antes se habló, para lo cual "D" le vende acciones que tiene en dicha Sociedad y que le han costado \$100.00 cada una. Cual es el costo básico de las acciones en las cuales se hizo la reinversión? Es el mismo que para el contribuyente tenían las acciones vendidas, es decir, el de \$100.00, que es el que había dado "D" por cada una de ellas. Concluimos pues, de que la primera determinación de la ganancia de capital obtenida por "B", fue con respecto a las acciones que le compró a "A" y vendió a "C" y que este último costo básico mencionado, servirá para una futura venta de las acciones que compró a "D" o bien para cuando la Sociedad es liquidada.

Si una sociedad tiene utilidades acumuladas no repartidas, como antes dijimos aumentan de valor sus acciones; si la sociedad es liquidada en estas circunstancias, el accionista puede seleccionar su tratamiento de su participación en la liquidación, Como se hace esa selección? La ley no lo dice y creemos que la Sociedad al recibir aviso del socio deberá estar obligada a participarlo a la Dirección General de Contribuciones Directas y facilitar la labor de una posible fiscalización de las declaraciones de Impuesto respectivas.



El socio puede pues decidirse: a) a darse por recibido del producto de la venta, es decir como ganancia de capital, o bien, lo que reciba declararlo como dividendo. Si decide lo primero, es decir, considerar que la Sociedad le compra sus acciones, si han habido retenciones conforme los Arts. 76 y 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, ese crédito que nace a favor del socio al momento de efectuarse tales retenciones, desaparece y esto es perfectamente explicable, pues si el socio ha seleccionado este tratamiento, está implícitamente renunciando al derecho de usar de ese crédito, de acreditar esas cantidades retenidas contra sus obligaciones de impuesto. Pero es una realidad de que la Sociedad efectuó esas retenciones y enteró las cantidades respectivas en la Oficina Colectora. Que <sup>se</sup> hacen esas cantidades? Creo que la Sociedad entonces puede solicitar su devolución y debe considerarse que conforme a este primer sistema, el socio está obligado a declarar como ganancia de capital, la proporción correspondiente a las utilidades acumuladas. Si no se le permite hacer uso de ese crédito, el Estado no puede apropiarse esas cantidades; estas cantidades van a una Cuenta especial "Fondos Ajenos en Custodia" y su finalidad es asegurar el pago del Impuesto del socio, como cualquier otra clase de retención. Suponiendo que a la Sociedad se le devuelven dichas cantidades retenidas, éstas son parte de utilidades acumuladas y estarían comprendidas en las que recibe el socio al liquidarse la sociedad; así es que la sociedad tendría que esperar el resultado de su petición de devolución, antes de verificar a cabalidad la liquidación, lo cual daría lugar a múltiples inconvenientes.

Conforme al segundo sistema, el socio declara lo que recibe, como dividendo y en este caso, de conformidad al Art. 77 de la Ley de 1963, sí puede hacer uso de ese crédito contra su impuesto.

Considero que en este caso de liquidación de sociedades, debió dejarse únicamente este segundo sistema y evitar procedimientos engorrosos de devoluciones, pues el Estado, cuando se trata de devoluciones se muestra bastante reacio y en la protección celosa de sus

intereses, en ciertos casos, se cometen injusticias contra algunos contribuyentes.

En el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de --- 1963, se dan además, reglas para determinar la ganancia de capital que se obtenga en casos especiales cuando se enajena un bien mueble o inmueble y su precio ha de pagarse a plazos; en el arrendamiento con promesa de venta, para el caso de recobro del bien, y asimismo, se expresa claramente la forma en que deberá computarse la ganancia de capital que no se reinvierte, y la sanción en que incurre el contribuyente por este hecho.

En otros aspectos, diremos algo sobre la determinación de la renta de las sociedades, usufructo legal e ingresos exentos.

#### 1) DETERMINACION DE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 da tratamiento distinto a las Sociedades Colectivas y a las Sociedades Anónimas, para efectos del pago de los impuestos de la Sociedad y de los socios, pero permite a estas últimas poder adoptar el tratamiento de las primeras. La razón de esa diferencia es lógica, pues las colectivas son sociedades de personas y de muy pocos socios y las anónimas de capitales, generalmente de bastantes socios; el trato tiene que ser necesariamente diferente.

A las Sociedades Anónimas por la naturaleza de su constitución, se les permiten deducciones especiales, que para las Sociedades Colectivas no se aceptan; sin embargo se les aplica la misma tabla de imposición sobre su renta imponible y el procedimiento para determinar la utilidad distribuible es igual también para ambas.

#### 2) USUFRUCTO LEGAL

Dice el Art. 17 de la Ley de 1963: "Lo percibido en virtud del usufructo legal de que goce el padre o madre de familia se gravará conjuntamente con su renta personal". Que alcances tiene dicha disposición dentro del aspecto tributario? Podrá renunciar el padre o madre de familia a ese derecho? Será el mismo concepto en materia-

civil que se tiene del usufructo legal, el que se debe aplicar en materia fiscal? Trataremos de explicar dicho artículo, llevándolo al terreno práctico; al efecto, pongamos un ejemplo: una Sociedad Colectiva está formada por el padre y sus tres menores hijos. Tanto la Sociedad como cada uno de los socios, presentó sus correspondientes declaraciones de impuesto sobre la Renta y Vialidad, Serie "A", imaginemos que por los ingresos percibimos en el ejercicio de imposición comprendido del 1.º de enero al 31 de diciembre de 1963 y por el capital poseído al 31 de diciembre del mismo año y que los socios, lo hicieron con base en el Art. 10 de dicha Ley, que dice: "Al determinar su renta personal, el socio deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le corresponderían al hacerse una distribución total de las obtenidas por la sociedad colectiva a que pertenezca. "La Dirección General de Contribuciones Directas al fiscalizar la declaración del padre de dichos menores, le impuso una cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y como consecuencia, también una cuota complementaria de Impuesto de Vialidad, Serie "A", aduciendo como razón en lo que respecta a renta la de no haber declarado todas las utilidades provenientes de la expresada sociedad colectiva y que le correspondieron a sus menores hijos (tres) y sobre las cuales tiene derecho a título de usufructo legal, de conformidad con el Art. 17", que es el que comentamos y en lo que respecta a Vialidad," a que no declaró el 50% de los bienes de sus menores hijos (Art. 15 de la Ley de Vialidad).

Lo referente a la cuota de impuesto de Vialidad, no la comentaremos, por no ser propio de este estudio.

Estaría en lo correcto, la Dirección General de Contribuciones Directas, al haber establecido esa cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta? Podría alegar el contribuyente, que esos ingresos de los menores provienen de la industria, formando así su peculio industrial y con base en el Art. 255 C. No. 1 están exceptuados expresamente y que en consecuencia no goza del usufructo legal? Analicemos -

el Art. 255 C. Dice así: "El padre goza del usufructo de todos los bienes del hijo de familia, exceptuados los siguientes:

1o. Los bienes adquiridos por el hijo en el ejercicio de todo empleo, de toda profesión liberal, de toda industria, de todo oficio - mecánico:

2o. Los bienes adquiridos por el hijo a título de donación herencia, o legado, cuando el donante o testador ha dispuesto expresamente que tenga el usufructo de estos bienes el hijo, y no el padre:

3o. Las herencias o legados que hayan pasado al hijo por incapacidad o indignidad del padre, o por haber sido este desheredado.

Los bienes comprendidos bajo el No. 1o. forman el peculio - profesional o industrial del hijo; aquéllos en que el hijo tiene la propiedad y el padre el derecho de usufructo, forman el peculio adventicio ordinario; los comprendidos bajo los números 2o. y 3o., el peculio adventicio extraordinario.

Se llama usufructo legal del padre de familia el que le concede la ley".

Si se quisiera enmarcar esos bienes de los menores, en el No. 1o. se tendría que comprobar que efectivamente son el resultado del ejercicio de una industria (para el caso), pero una industria ejercida por el propio menor. Si entendemos como bienes el conjunto de las participaciones sociales y las utilidades que obtiene la sociedad en el ejercicio de su actividad, advertimos que tanto lo uno como lo otro, no proviene de ejercicio de la industria ejercida por los menores; quien ejerce esa industria es la sociedad y todas las utilidades que provienen de ese ejercicio, son utilidades obtenidas por dicha sociedad y no personalmente por los socios; naturalmente como entes morales, como entes ficticios que son las sociedades, su industria la tienen que ejercer a travez de personas físicas, pero aquéllas son personas distintas a éstas, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones. No obstante, si el contribuyente, en este caso el padre, en la realidad no ha gozado del usufructo de los bienes de sus menores hi--

jos, sino que esas rentas, la han disfrutado sus menores hijos y así aparece en los libros de contabilidad de la sociedad, es decir, la distribución de las utilidades que se le ha hecho a cada uno de los socios puede la Dirección General de Contribuciones Directas, obligar a un padre o madre a hacer uso de la renta de sus menores hijos? Si el padre guardó esas utilidades a sus hijos debe estimarse que él no gozó del usufructo legal de dichos bienes? He observado que la Dirección General de Contribuciones Directas, da al término "gozar", un significado bastante amplio y al efecto dice: "si el padre guardó a sus hijos las utilidades que les correspondieron en la Sociedad, lo hizo con las facultades que le concede ser titular del derecho, que le permite disponer en la forma que él quiera de dichas utilidades, sin perjuicio de la obligación de tributar sobre ellas, ya que el crédito fiscal se originó a su cargo, por ministerio de ley, en el momento de producirse esas utilidades, que constituyen el hecho que genera ese crédito y hasta ve una posible donación del padre a sus menores hijos, de utilidades que habían entrado ya en el ámbito de su disponibilidad, y como toda donación, tendría que ser objeto del gravamen respectivo. Esto último resultaría demasiado injusto si -- traemos a cuenta, que los menores declararon correctamente, incluyen do su correspondiente utilidad en sus declaraciones respectivas y -- hasta se vislumbraría un triple impuesto, a saber: impuesto de la sociedad por la utilidad o renta imponible obtenida al cierre de su ejercicio de imposición; impuesto a los socios al distribuirse dichas utilidades e impuesto de donación por el monto de las mismas.

Si no reúne las características de peculio profesional o industrial para los expresados menores puede aún el padre renunciar a ese usufructo legal? Tratadistas como Arturo Alesandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga, al tratar de la "Renuncia de los derechos conferidos por las leyes, en el Tomo lo., Volumen lo. Parte General, Tercera Edición, entre otras cosas, expresan lo siguiente: -- "La renuncia es una declaración unilateral del titular de un derecho

subjetivo, dirigida a abandonar el derecho mismo, traspasarlo a otro sujeto. Constituye causa de la extinción de un derecho por la sola voluntad de su titular. El que no se traspase el derecho, no se opone a que otra persona se aproveche de la renuncia; pero su ventaja deriva ocasional e indirectamente de la pérdida del derecho de su titular, y el derecho que llega a adquirir, no es el mismo del renunciante.

Si por ejemplo abandono mi derecho de dominio sobre el diario que he leído, arrojándolo a la calle, y un viandante lo recoge y guarda, no hay de mi parte transferencia del derecho que me pertenecía; - el que se apodera de ese diario, adquiere otro derecho, que logra no por tradición, sino por ocupación. En oposición a los actos traslativos, que operan la transferencia o la limitación del derecho a favor de otro, la renuncia es un acto abdicativo, pues consiste pura y simplemente en desprenderse del derecho, sin traspasarlo a nadie. Se ha cuestionado si una renuncia puramente abdicativa, que es la renuncia en sentido propio, puede constituir una donación indirecta, sujeta a las reglas de las donaciones. Se ha respondido que sí, cuando ella es hecha con intención liberal y procura al beneficiario una ventaja material, y ésto, aunque no se indique el beneficiario"

Esa clase de renuncia, ese acto abdicativo, es aplicable al usufructo legal? Creo que por la naturaleza de ese derecho, no se puede renunciar; es un derecho personalísimo, el cual lo ha establecido la Ley, ya con la intención de que no se pueda renunciar; lo que no sucede con el usufructo establecido por acto o contrato, pues siendo de naturaleza distinta de aquél, es perfectamente renunciabile.

En lo que se refiere a la donación, aunque de lugar a una injusticia, creo que se configura en el presente caso, ya que, esos bienes entraron a la esfera de disponibilidad del padre; no se necesita aprehensión-material de dichas utilidades que forman el usufructo; estas le pertenecen en virtud de la ley y entran a formar parte de su patrimonio desde que se general; y al desprenderse de ellas sin ningun

na recompensa, sin ninguna contraprestación, ha ejecutado deliberadamente un acto de procurar el beneficio de sus hijos; en otras palabras ha donado.

Sigamos analizando el caso, con relación a nuestra legislación positiva. El Art. 771 C. nos habla de la forma en que puede constituirse el derecho de usufructo y en su No. 1 dice; "Por la ley, como el del padre o madre de familia, sobre ciertos bienes del hijo". - El Art. 809 C. nos habla de las causas de extinción del derecho de usufructo, pero se refiere a las otras clases de usufructo y no al usufructo legal, por virtud del Art. 812 C. que dice: "El usufructo legal del padre o madre de familia sobre ciertos bienes del hijos está sujeto a las reglas especiales del título "De la Patria Potestad". Si leemos este título, que se refiere a la Patria Potestad, no encontramos disposición alguna que permita renunciar al usufructo legal, con excepción del Art. 256 del mismo Código, que dice: "El padre no goza del usufructo legal sino hasta la emancipación del hijo", pero éste es un caso especial, que nada tiene que ver con el que comentamos. - Nos queda pues, la regla general del Art. 12 C. que expresa: "Podrán renunciarse los derechos conferidos por las leyes, con tal que solo miren al interés individual del renunciante, y que no esté prohibida su renuncia". El usufructo legal se ha establecido mas propiamente para proteger los intereses de los menores, el cual es de interés público, así es que no entra en esa regla contenida en dicho Artículo; - en consecuencia el usufructo legal es irrenunciable.

Pero vayamos un poco mas lejos: el contribuyente o sea el padre de los expresados menores, comprueba la renuncia con una Escritura Pública en que se protocolizó un documento privado debidamente autenticado, en el cual declara haber renunciado al usufructo legal que le correspondía sobre los aporte sociales de sus hijos, en la referida sociedad y que las utilidades obtenidas en el ejercicio de imposición en cuestión, que en un principio se acumularon, a las cuentas particulares de cada uno de los menores según aparece en los libros res-

demnizaciones que con ocasión del trabajo se reciban en forma de capital o renta, ya por vía judicial o bien por convenio privado, por causa de muerte, o por incapacidad producida por accidente o por enfermedad, ni los anticipos o reembolsos que se hagan al interesado por concepto de gastos de viaje o gastos necesarios en el desempeño de su trabajo".

En el 3 del mismo Art. 21 como ingresos exentos leemos: "Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que con la debida autorización residan en la República, temporal o permanentemente, todo a condición de reciprocidad".

La verdadera razón de esta exención está en la consideración de que así como los funcionarios salvadoreños que desempeñan cargos diplomáticos o consulares y lo hacen fuera del territorio salvadoreño, tienen que tributar conforme a las leyes salvadoreñas, igual obligación deberá existir para los funcionarios extranjeros para con sus respectivos gobiernos, pero al igual que las indemnizaciones de que se habló anteriormente, solo son esas remuneraciones percibidas en el desempeño de su trabajo las exentas y no cualquier otra utilidad que perciban por otros conceptos.

Hay algunos empleados dentro de las embajadas o consulados; -- que si no son representantes oficiales, residen con debida autorización en la República, desempeñan un cargo importante y de categoría y -- sus sueldos les son cancelados por los respectivos gobiernos extranjeros. Esas remuneraciones que perciben estos empleados en el desempeño de esas funciones están exentas al igual que los otros?

Estas personas no están comprendidas en dicho numeral y a pesar de que pueden estar ligadas al impuesto en el país al cual sirven, deben tributar en El Salvador, lo que es contrario a la razón que se tuvo en mente para considerar como exentos dichos ingresos, cuando son percibidos por diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales.



El No. 4 del Art. 21 citado también declara como ingreso exento: "El valor de los bienes que por concepto de donaciones, legados y herencias recibiera el contribuyente".

El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 en su Art. 10 No. 4 decía: "Están exentos del impuesto y, en consecuencia, no forman parte de la renta bruta, los siguientes ingresos: No. 4- El valor de los bienes que por concepto de donaciones, legados y herencias recibiera el contribuyente, excepto cuando se trate del usufructo, uso, habitación y pensiones periódicas. La renta proveniente de tales bienes es ingreso computable".

Si comparamos ambas disposiciones, advertimos que por una parte, esta última, tenía una excepción y hacía la declaración expresa de que la renta proveniente de tales bienes es ingreso computable.

Que es exactamente lo que la ley exonera del pago del Impuesto sobre la Renta? Pongamos un ejemplo: una persona hereda de su padre, dos casas valoradas en \$50.000.00. Estas casas le producen cada una \$200.00 mensuales. Lo que está exento del pago de Impuesto sobre la Renta son esos \$50.000.00, lo cual es justo, pues gravarlos con impuesto sobre la Renta, sería gravarlos doblemente, ya que sobre dicha cantidad se paga impuesto sucesoral; pero lo que ellas producen no están exentas. En la Ley de Vialidad, se grava el capital líquido poseído en el territorio nacional y hasta se dan reglas para aplicar este impuesto de Vialidad, Serie "A", cuando a una persona corresponde el usufructo y a la otra la nuda propiedad de los mismos bienes.

Además, creo que la excepción que establecía el Reglamento anterior, era inoperante porque ese valor por usufructo, uso, habitación y pensiones periódicas no es renta y no siendo ingresos, no podría estar gravado con impuesto sobre la renta. Es más, esta exención podría no estar consignada en la ley y sin embargo no se pagaría dicho Impuesto, porque ya en el Reglamento de la misma ley de Impuesto sobre la Renta, encontramos disposiciones que hacen regulaciones del usufructo, uso, habitación y pensiones periódicas. Así tenemos por ejemplo el --

Art. 17 que dice: "El contribuyente computará en su renta el valor del arrendamiento que produciría la casa cuyo derecho de habitar se le cediere gratuitamente.

Para los efectos del inciso anterior, entiéndese por casa de habitación del contribuyente la casa o parte de casa que éste habite solo o en común con su cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos, también se entenderá por casa de habitación aquélla en la cual el contribuyente es dueño de los derechos reales de usufructo, uso o habitación, y es habitada por él en la forma dicha.

En general ningún contribuyente podrá tener dos casas de habitación; en tal caso se le impondrá como renta a dicho contribuyente la que pudiere producir la casa para su recreo o para habitar en ella por temporadas. Si hubiere duda se tomará como de habitación la que él escoja". Y asimismo, con relación a las pensiones periódicas, encontramos el Art. 22 del mismo Reglamento, que se refiere a la renta vitalicia, en la cual se da la periodicidad del pago de la renta, porque ésta es un contrato aleatorio en que una persona se obliga, a título oneroso, a pagar a otra una renta o pensión periódica, durante la vida de cualquiera de estas dos personas o de un tercero. Dicho Art. pues dice así: "Del monto percibido durante el ejercicio, por concepto de renta vitalicia a título oneroso, la parte que represente el interés legal de la cantidad de dinero o del valor de los bienes entregados como precio de la renta, se considerará ingreso computable, y el resto como reintegro del valor de dicha renta".

Cuando la suma de tales reintegros alcance el total pagado para constituir la renta, cualquier ingreso que se obtuviere por concepto de éste deberá ser íntegramente computado". En otras palabras: hay dos personas: la una obligada a pagar la renta o pensión y la otra, la beneficiaria o la que recibe esa renta o pensión. Sobre el valor total del precio de la renta se calcula el interés legal del seis por ciento anual, en cada ejercicio; lo que resulta calculando ese interés debe computarlo el beneficiario; este interés se resta del valor

de la pensión pagada y el resultado sirve para amortizar el capital o precio de la renta vitalicia, hasta que llega un momento en que el capital ha sido totalmente pagado y todo valor de la renta o pensión, de be computarla íntegramente el que la goza.

También pone el Art. 21 como ingresos exentos, "los que por -- Ley o por contrato aprobado por el Poder Legislativo gocen de esa exen ción". Es aquí donde trataremos la exención de los ingresos obtenidos del cultivo y de la producción del café y la importancia que tiene para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la determinación de la verdadera calidad de una persona, frente al llamado contrato de "Cuentas en Participación", que como antes dije, está tratado en el Có digo como una Sociedad de naturaleza especial, hasta el grado de no -- llegar a constituir una personalidad jurídica distinta de aquellas -- que la forman y he allí la aparente incongruencia.

Pongamos un caso: la Dirección General de Contribuciones Direc tas, basándose en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta presentadas por determinado contribuyente y en indicios poseídos por la misma, le tasa a éste cuotas complementarias de dichos impuestos, por los años de 1963 y 1964 y como razón de ambas tasaciones, invoca el hecho de que la renta de tal contribuyente es superior a la declarada, debido a que no incluyó entre sus ingresos, las cantidades de \$1.000.00 y \$2.000.00, que la Sociedad "X" le pagó en concepto de participación, -- según convenio, de las ganancias de dicha Sociedad obtenidas en el negocio y cultivo del café y que el contribuyente las percibió en concep to de remuneraciones por sus servicios personales prestados en carác-- ter de Gerente de dicha entidad, teniendo dichos ingresos la categoría de salarios y por lo tanto gravables de conformidad al Art. 7 de la -- Ley.

Imaginemos que entre la Sociedad citada y el contribuyente, -- ciertamente había un convenio escrito, por el cual este recibiría de -- aquélla, un porcentaje de las utilidades provenientes de operaciones -- de café, además de un sueldo por su calidad de Gerente. Esos ingresos percibidos por dicho contribuyente en tales condiciones, están exentos

de Impuesto sobre la Renta en virtud de este numeral? Esa exención - que opera en beneficio de la Sociedad, por Decreto especial, se traslada al contribuyente mencionado? Analicemos: los elementos del contrato de Cuentas en Participación son: 1o. Contrato escrito o verbal; 2o. -- uno o más asociantes y uno o más asociados, denominándose asociante o participante el que contribuye con su trabajo, gestionando a nombre -- propio y obligándose personalmente en los negocios que realiza, y asociado el que aporta los bienes necesarios para los negocios, pero no - interviene personalmente en ellos ni se obliga; 3o. Asociante y asociado participan de las pérdidas y ganancias en el porcentaje convenido;- 4o. Relación de coordinación y no de supra-ordinación entre participante y asociado y 5o. Una contabilidad especial que registre los nego---cios sociales y que permita distribuir las utilidades y las pérdidas - conforme al convenio.

A simple vista observamos, que en el caso cuestionado no se -- reúnen todos los requisitos de las Cuentas en Participación y aún en - el supuesto de que éste contrato existiera con todos sus requisitos, - tendríamos que considerar si el asociante tiene la calidad de socio, - para que a éste alcance la exención.

Veamos las razones: El Decreto Legislativo No. 193 del 5 de abril de 1951, publicado en el Diario Oficial No. 67, Tomo 151 del 13 - del mismo mes y año, que declara exentas del Impuesto sobre la Renta - las utilidades provenientes del cultivo, la producción, la elaboración y las transacciones comerciales del café en los mercados del interior y del exterior, nos demuestra que basta que una utilidad provenga de - transacciones comerciales del café en dichos mercados, para que esa utilidad no pueda ser objeto de Impuesto sobre la Renta, pero en el caso cuestionado, la Sociedad es la asociada, la que aporte el capital y el contribuyente, el asociante o participante, el que aporte el trabajo; por consiguiente la Sociedad en su calidad de Asociada debió permanecer oculta en relación con los terceros, no resultar obligada y el - contribuyente como participante debió gestionar a nombre propio y oblig

garse personalmente en los negocios de café; lo cual no acontece aquí, porque la Sociedad celebra directamente todas sus operaciones de café y se obliga a nombre propio no permanece oculta ante terceros. Se podría contra argumentar "que ese porcentaje sobre las utilidades obtenidas por la Sociedad y que le corresponde al contribuyente, no significa mas que la retribución ordinaria por su trabajo también ordinario - dentro de la Sociedad, y que para obtener mayor dedicación en el servicio, la Sociedad le concede ese margen de participación en las utilidades por negocios de café y que el origen de tal retribución será siempre ingreso obtenido en operaciones relacionadas con la industria cafetera y que este ingreso no es más que una parte de la utilidad obtenida por la Sociedad, que disminuye su patrimonio, para incrementar el de sus asociados; que el contribuyente es una de esas personas naturales de que se ha valido la persona jurídica, para poder negociar café en el interior y en el exterior; que el Decreto no distingue para declarar la exención, que el que reciba sea el principal comerciante o cualquier persona asociada a dicha operación, pues lo que se requiere únicamente es que tal utilidad conserve su origen, que no se confunda con el patrimonio total de la empresa; que en el caso presente, están perfectamente delimitados esos ingresos, los que provienen de su -- sueldo fijo y los que son producto de las transacciones de café; que con el Decreto no se ha querido beneficiar únicamente al exportador de café, sino también a sus asociados y si se gravara a éstos habría una doble imposición; que es distinta la situación con respecto a los otros empleados de la sociedad, pues la remuneración que ésta les paga, es de todo su patrimonio, sin distinguir, si proviene de utilidades de café, de sus recursos de capital o de cualquier otra fuente". Todo el contenido de este contra-argumento podría ser valedero, si al asociante, se le pudiera dar la calidad de socio, como en las demás sociedades, y por otra parte, según los requisitos enunciados en las Cuentas en Participación, advertimos que en el caso subjúdico no aparece que el asociante participe de las pérdidas, pues según el conve-

nio escrito, el porcentaje de la utilidad que se señaló al contribuyente de las ganancias netas de la sociedad, podrá hasta anularse al no haber utilidades, y ése es el mayor riesgo que corre, pero técnica y jurídicamente no participará de las pérdidas, por lo menos, según el convenio. En otras palabras, pudo haberse convenido de que el asociante en el caso que tratamos participe de las pérdidas, pero no este hecho el <sup>le</sup> que/dará su calidad de verdadero socio; esta calidad no la tiene, por la naturaleza propia del contrato de Cuentas en Participación.

Además el salario le fue fijado en contraprestación de sus servicios como Gerente, por consiguiente la obligación de pagar sus salario por parte de la sociedad y el derecho de recibirlo el cuenta-participante, nació de un contrato entre ellos, al cual están vinculados; -- contrario pues al requisito de coordinación que debe existir en las --- Cuentas en Participación, existe una relación de dependencia y subordinación, propio de un contrato de trabajo; en cambio en el caso que comentamos la Sociedad ha impuesto unilateralmente las condiciones en que se efectuará el trabajo.

En conclusión: no es posible deslinadar, que parte de la actividad del asociante, pueda atribuirse exclusivamente a la obtención de esos ingresos exentos para la Sociedad y que parte de su actividad pudo haber desplegado en contraprestación a los ingresos que recibe en calidad de sueldos; que esos ingresos obtenidos por la Sociedad, no pueden estar exentos para el contribuyente, porque el convenio celebrado no -- reúne las características propias del llamado contrato de Cuentas en -- Participación y que aunque los reuniera, el asociante o cuenta-participante no es socio en la significación jurídica de la palabra. Simple y llanamente, el caso sub-judice, se trata de una participación en los beneficios corrientes de la Empresa, la cual aporta capital y el empleado o trabajador, sus esfuerzos y su talento, recibiendo en cambio una compensación o bonificación además de su salarios, que la Empresa paga para inducir al empleado, especialmente el llamado alto empleado, a trabajar con más intensidad y eficacia, a fin de obtener un aumento en la --

producción de beneficios, creando así un interés común entre el empleado y la Empresa; situación que permite a esta última mantener un salario de naturaleza flexible; que ese sueldo y ese porcentaje de utilidades es producto de una relación puramente laboral y no constituye mas que un incentivo; no tiene su fuente en la producción, beneficio o negocio del café, sino del trabajo global del empleado.

No obstante la conclusión que hemos esbozado, se ha llegado a considerar que en el caso anterior, pueden presentarse varias hipótesis: constituir una distribución irregular de utilidades de parte de la Sociedad, es decir, utilidades extraordinarias especiales; ser una Sociedad de hecho integrada entre la Empresa y el contribuyente o bien un contrato de Cuentas en Participación entre la Sociedad y el contribuyente, pero nunca constituir un sobre-sueldo. Pero a lo anterior podemos seguir argumentando: los derechos de los socios tienen su origen en un contrato social, que debe encontrarse plasmado en una Escritura de Constitución de la Sociedad y en sus posibles modificaciones. Es en dichos documentos en donde se determina el porcentaje de utilidad que le corresponde a cada socio, así como el de las pérdidas. Toda distribución que se haga fuera de las disposiciones estatutarias de la Sociedad, podrá ser cualquier cosa (sueldos, sobre-sueldos, salarios o hasta donación), pero nunca utilidad en estricto derecho. La situación se ve mas clara cuando se trata de una Sociedad Anónima que obtiene ingresos exentos con base al Decreto mencionado, pues en ésta no es lícita la aportación de trabajo, ni tampoco es válido el simple hecho de asumir responsabilidades. Una persona por ejemplo que presta sus servicios en carácter de motorista a la misma Sociedad, dedicada pues a transacciones de café o a cualquiera de las actividades que comprenda el Decreto; los ingresos obtenidos por aquél en ningún momento podrán considerarse como provenientes específicamente del producto obtenido por la Sociedad en esas transacciones; la fuente generadora de tales ingresos, será siempre su actividad personal, independientemente de la naturaleza de los negocios que la Sociedad realice. En esta misma si-

tuación pues, se encuentra el Gerente en el caso que tratamos, en su calidad de alto empleado de dicha Empresa.

Hay diferencia entre una accionista que no desempeña ningún cargo en la actividad de la Sociedad de que forma parte y otro que sí la--  
desempeña, ya sea como Gerente o en cualquier otro concepto. El prime--  
ro solamente recibe utilidades de acuerdo con su participación social;-  
el segundo, en cambio, además de esas utilidades recibe otra clase de -  
ingresos, en concepto de remuneración por sus servicios prestados; y ya  
sabemos que un Gerente como lo era el contribuyente en el caso que nos-  
ocupa, es una persona que no permanece ociosa, sino que por el contra--  
rio desarrolla una labor mental que requiere grandes capacidades y como  
lógica consecuencia, sus servicios son bien recompensados, llegándose a  
veces a estimularlos con ciertos incentivos como lo es, designándoles -  
un sobre-suelo en forma de participación en las utilidades de la empre--  
sa. No es raro, pues, dada la magnitud de una empresa, que ciertos ge-  
rentes lleguen a devengar remuneraciones que sobrepasen los sueldos or-  
dinarios, ya se les llame honorarios, sueldos, sobre-sueldos o partici-  
pación en las utilidades, ya que por otra parte hay libertad de contra-  
tación, sin limitación de cantidades fijadas en esos conceptos.

El comentarista de derecho mercantil Joaquín Rodríguez y Rodrí-  
guez, en su obra "Derecho Mercantil", capítulo XII último párrafo de la  
página 130, que trata de la Administración de las Sociedades Anónimas,-  
reconoce que el cargo de Gerente es esencialmente retribuido, bien sea-  
a base de participación en los beneficios, o bien de un sueldo mensual-  
o por consejo celebrado. Aunque se trate pues de Sociedades Anónimas,  
no se buscan personas extrañas a las mismas para desempeñar los cargos  
de gerentes o administradores.

En conclusión pues, tomando en cuenta las consideraciones ante-  
riores creemos que no hay traslado de esa exención de impuesto de la -  
Sociedad hacia el contribuyente que nos ocupa, aunque en el ejemplo --  
que hemos propuesto, señalamos la falta de certidumbre en la calidad -  
de socio del contribuyente en relación a la Sociedad, y aún en el caso



de que no existiera duda de tal calidad, tenemos que tener presente lo dispuesto en el Art. 14 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, que dice: "Cuando por ley, o por contrato aprobado por el Poder Legislativo una Sociedad haya sido declarada exenta del pago del Impuesto como tal entidad, las utilidades que distribuya serán -- gravables para el socio en la parte que no provengan de ingresos exentos del Impuesto".

## CAPITULO II

### a) DE LA RENTA NETA

El Art. 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963: dice: "La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos <sup>90</sup> necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los -- que esta ley determina.

En el Art. 26 de la misma ley se comprenden deducciones que -- ya estaban contempladas en el Art. 24 de la Ley de 1951 y en el Art. 38 del Reglamento de la misma; ahora lo que se ha hecho es abarcar esas deducciones y otras nuevas en la Ley y no en un Reglamento, pues no son propias de éste, sino de aquéllas.

Dice el Art. 26 "al computarse la renta neta, se admitirán -- como deducciones de la renta bruta las siguientes: No. 1 Las contribuciones fiscales y municipales pagadas durante el ejercicio, que -- gravan la fuente productora de los ingresos computables, a excepción de los impuesto sobre la renta y al de Vialidad, las multas y recargos incurridos respecto de cualquier contribución y de sucesiones, -- de donaciones, de alcabala y del medio por ciento por transferencia de bienes raíces". Se dan casos como el siguiente: "A" le compra a "B" una casa que produce alquileres; posteriormente "A" se da cuenta de que "B" no ha pagado impuestos municipales por dicho inmueble durante 10 años, los que ascienden a \$8.000.00; no obstante "A" dentro del año que tiene de gozar de los alquileres, los cuales ascendieron a \$1.200.00, cancela ese adeudo por impuestos municipales. En ese -- ejercicio de imposición que "A" incluirá dentro de sus ingresos los-

provenientes de alquileres, podrá deducirse de una sola vez los -----  
\$8.000.00 que pagó por impuestos municipales? o en que proporción son  
deducibles? o no son deducibles? Aclaremos que fue un lapsus del Notar  
rio el de no exigir la solvencia de impuestos municipales del vende--  
dor al otorgarse la Escritura de compra venta respectiva. Será un --  
gasto realmente necesario para la producción de esos ingresos computab  
bles? Ante la Alcaldía Municipal Quién es el deudor de esos impuestos?  
En esta oficina, el vendedor es el deudor de los impuestos que se de--  
ban hasta el día en que se efectuó la venta, y el comprador lo será -  
de los impuestos que se generen a partir de la fecha de la compra. Si  
el comprador ha pagado todo el monto de los impuestos adeudados, pue--  
de incluso tener acción de reembolso contra el vendedor. Puede suce--  
der también de que el vendedor ya los haya pagado y se los deduzca en  
cada uno de los ejercicios de imposición y sí se admitieran al vende--  
dor, se estarían admitiendo doblemente.

Si tomamos en cuenta, que en verdad no es un gasto necesario--  
para la producción o conservación de la fuente de ingresos, pues el -  
comprador bien puede estar percibiendo el producto de los alquileres--  
sin pago previo de dicho adeudo, tendríamos que concluir que no son -  
deducibles. El pago de estos impuestos municipales será necesario pa--  
ra cuando el comprador a su vez desee vender, ya que debe estar sol--  
vente y será hasta entonces que podría deducirse los \$8.000.00 o cual--  
quier cantidad que pagare y lo será en el ejercicio de imposición en--  
que tal gasto se efectuare.

El No. 4 admite como deducción de la renta bruta: "El precio--  
del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados direc--  
tamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, -  
maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas, fábricas, tie---  
rras, bosques, etc."

A veces sucede que un contribuyente es arrendatario de un lo--  
cal donde tiene instalado un negocio que le produce renta, y reside -  
allí mismo con su familia. Si paga \$300.00 mensuales podrá deducirse  
estos \$300.00 colones mensuales, en virtud de este numeral? No, porque

no todo ese gasto puede imputarse a la producción de ingresos computables. Tendrá que proporcionarse esa cantidad, tomando como base el espacio y lugar que materialmente ocupa; lo que constituye propiamente su negocio y lo que constituye propiamente su hogar.

El No. 7 admite también como deducible: "Los gastos por concepto de reparaciones ordinarias, o sea los que se eroguen para mantener en buenas condiciones de trabajo, servicios o producción, los bienes del contribuyente, destinados directamente a la producción de ingresos computables, sin que tales reparaciones prolonguen apreciablemente la duración de los bienes o impliquen una ampliación de la estructura primitiva de los mismos, y siempre que la inversión no incremente el valor de ellos.

La deducción por gastos de reparaciones ordinarias, en edificaciones depreciables, está incluida en la cuota de depreciación anual que para dichos bienes establece la tabla contenida en el No. 10 de este Artículo".

Algunos contribuyentes, varios por malicia y los más por interpretación errónea que le dan a este numeral, incurren en equívocos, al deducirse como gastos por reparaciones ordinarias, rubros que constituyen una auténtica inversión y el equívoco proviene al considerar que las cosas objeto de dichos gastos sufren un desgaste pronunciado, por su uso o por la acción del tiempo. Este numeral nos dá un concepto de lo que debe entenderse por reparaciones ordinarias. Lo que se gasta por ejemplo en aceitar o engrasar una máquina empleada en la producción de ingresos computables; en una pieza necesaria para que funciones normalmente; ese naturalmente será un gasto deducible, pero si a esa máquina se le adhiere una pieza u otro elemento y debido a eso la hace producir más, es decir, que el bien en si se ha ampliado en su estructura primitiva, ese gasto no es deducible. Muchas veces se hace difícil delimitar lo que propiamente constituye un gasto deducible con lo que pueda constituir una inversión, pero, lo que sirve de pauta es la durabilidad de tal bien, la existencia útil del mismo, y entonces ya entramos en el campo de la depreciación. Como la cuota de depreciación admitida

es anual, se ha considerado que si un bien tiene una duración de un año o más, es una inversión y en el caso inverso un gasto deducible en concepto de reparación ordinaria; esta regla sin embargo no es del todo exacta, porque hay bienes que tienen una existencia útil menor de un año y sin embargo se permite depreciarlos, depreciación que se hará proporcionalmente. Así que en definitiva será el criterio prudente y justo de la Dirección General de Contribuciones Directas, el que hará esa determinación.

En el No. 8 se admite asimismo como deducción: "Los intereses pagados o incurridos durante el ejercicio por las cantidades tomadas en préstamos o invertidas en el negocio productor del ingreso computable, así como los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Cuando el término "intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos o representen distribución de las utilidades, dichos intereses no son deducibles".

En que forma se comprueban esas inversiones? Pongamos un ejemplo: Un contribuyente compró una casa en 1965? el año siguiente solicitó dos préstamos a distintas instituciones con el objeto de hacerle mejoras y así consta en los documentos pertinentes? ciertamente se hicieron algunas mejoras y en vista de ello, en la declaración de Impuestos de Vialidad, Serie "A", que dicho contribuyente presentó en la Dirección General de Contribuciones Directas por el capital poseído al 31 de diciembre de 1966, le dió a la casa un valor superior que en la de 1965. Será necesario que el contribuyente presente todos los comprobantes de gastos de las mejoras para poderse deducir los intereses que pagó en virtud de los préstamos relacionados? Generalmente, lo que presentan los contribuyentes son los comprobantes del pago de los inte

reses, pero no de las cantidades invertidas en el negocio productor de ingresos computables, pues este último es sumamente engorroso; la Dirección General de Contribuciones Directas observa en este sentido un criterio amplio y justo, pues cuando el contribuyente no le es dable comprobar dichos gastos con los recibos pertinentes, se ordena una inspección por medio de peritos empleados de esta misma Oficina, y hace una comparación de valores, entre el que tenía el inmueble y el que tiene actualmente, analizando además otras circunstancias tales como la certidumbre de haberse efectuado en el tiempo que el contribuyente indica, un paralelo entre la naturaleza de las mejoras y la cantidad que se dice invertida, la necesidad de la inversión, que esta sea directamente para ingresos computables, etc.

Con relación a los intereses, si en el documento de préstamo aparecen como propietarias dos o mas personas, los intereses se proporcionan entre el número de deudores. Generalmente ante el Banco o entidad prestamistas hay un solo deudor y los otros simples fiadores; el que responde principalmente y al efecto paga el crédito, es aquél, y entonces justamente el deudor principal debería ser el que se dedujera totalmente los intereses. La injusticia se acentúa, cuando los fiadores no están obligados a presentar declaraciones de Impuesto sobre la Renta, ya que no podrán hacer valer esa deducción. La Dirección General de Contribuciones Directas a este respecto, adopta una postura que si no es del todo justa es mas expedita y sencilla, pues evita los problemas que implicaría el estar investigando en cada caso los arreglos privados existentes entre deudor y fiadores con relación al crédito y subsiguiente pago y supone que ante el Banco o Institución crediticia todos son responsables en igual proporción y consiguientemente en igual proporción tienen derecho a deducirse en sus respectivas declaraciones, el pago de intereses y en Vialidad, Serie "A" el capital que adeuden.

En el No. 9 se admite también como deducible: "los gastos de viaje en una cuantía razonable siempre que sean necesarias y directamente atribuibles al negocio. Dichos gastos incluirán el costo de pa-

sajes, alimentación y hospedaje. No serán deducibles los gastos realizados en viajes al exterior, mientras no se compruebe plenamente que sean necesarios, totalmente atribuibles y apropiados en forma racional, a los fines del negocio".

Tratamos de explicarlo: un médico por ejemplo, para desempeñar su profesión necesita trasladarse en su vehículo de la ciudad de San Salvador a la ciudad de Santa Ana dos días por semana, gastando en gasolina, alimentación y hospedaje. Bastará la manifestación de éste de haber efectuado tales gastos para que se tengan por deducibles? Un viajero casi siempre no pide comprobantes o recibos del pago de gasolina, y de esos otros menesteres; por esta razón a la Dirección General de Contribuciones Directas no le queda más que hacer una apreciación adecuada de dichos gastos, pero no acepta como deducible el monto total de las erogaciones, sino como lo indica este numeral "la cuantía razonable" y lo que ha considerado razonable es un 50% porque el otro 50% lo estima como gasto personal y no deducible, de conformidad al Art. 27 -- No. 1 del Reglamento de la Ley de 1963.

Con relación a los viajes al exterior, bastará que el contribuyente comerciante compruebe las salidas al exterior y que lo reclamado es atribuible, apropiado y racional a los fines del negocio, para tener derecho a la deducción? A este efecto se sigue el mismo criterio anteriormente relacionado y si se tratara de una Sociedad, a fin de que no quede ninguna duda al respecto, es decir, que el viaje sea con fines distintos a los citados, es necesario que por medio de una cláusula de la Escritura de Constitución o Modificación respectiva, se autoricen tales viajes y se mencionan las personas que tienen derecho a ello, ya que de otra manera, se prestaría a abusos y a engaños, que un viaje puramente de placer o turismo, se quisiera hacer pasar como atribuible al negocio.

El No. 10 del mismo Art. 26 se admite como deducción: Una cuota anual por concepto de depreciación de bienes dedicados a la producción de los ingresos computables, de acuerdo con las siguientes disposiciones".

Estas disposiciones no las trataremos en su totalidad.

La Ley de 1963 trae modificaciones a las cuotas de depreciación, con relación a las leyes anteriores y al mismo tiempo, se introduce un nuevo sistema de depreciación, que ordinariamente se le llama "De Saldo decreciente", exponiéndose como razón de su establecimiento, el lograr un estímulo para los industriales que tratan de resarcir sus inversiones en los primeros años, o en otros términos, que los ayude a reponerse en forma mas inmediata del impacto que puedan producir las erogaciones por inversiones en los primeros años. El otro sistema, es el que podríamos llamar "De porcentaje fijo y constante". En el literal "f" de este numeral 10 están contenidos ambos sistemas. Así nos dice: "Para los efectos fiscales, la depreciación podrá calcularse, a elección del contribuyente, aplicando un porcentaje fijo y constante sobre la inversión total, deduciendo el valor residual, o aplicando un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente de la inversión total, sin deducción del valor residual. Si se usa el segundo método, el porcentaje no podrá ser superior al doble del porcentaje que se usa para la depreciación fija. Una vez que el contribuyente haya adoptado un método para un determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General de Contribuciones Directas". Pongamos un ejemplo analizando ambos sistemas, para comprenderlos mejor: se va a depreciar una desgranadora de maiz empleada en labores agrícolas. Conforme el número 15 de la tabla de depreciación contenida en la letra "c" de este No. 10 que comentamos, le corresponde como cuota de depreciación un 15%. Sobre el valor residual la ley no establece reglas, pues mas que todo este valor es una apreciación subjetiva de cada contribuyente, quien estima, qué valor económico pueda llegar a tener el residuo, lo que queda después de la existencia útil del bien. La Dirección General de Contribuciones Directas acepta ordinariamente de un 3 a 5% sobre el costo de dicho bien y en casos especiales un porcentaje mayor. Con esos antecedentes analicemos el ejemplo, con relación a ambos sistemas, imaginando que el valor de compra es la suma de ----- \$5.000.00.

	<u>Sistema de Porcentaje fijo y constante.</u>	<u>Sistema de Saldo Decreciente</u>
1 - Valor de compra .....	₡ 5.000.00	₡ 5.000.00
2 - Valor residual .....	" 225.00 (5%)	--
3 - Valor sujeto depreciación .....	" 4.475.00	" 5.000.00
4 - Existencia útil .....	6,6666 (años)	mayor
5 - Existencia útil restante al comenzar el año.	6.6666 (años)	"
6 - Cuota a depreciar ....	15%	15%
7 - Depreciación concedida o concedible en años anteriores .....	--	--
8 - Remanente del valor sujeto a depreciación ..	" 4.475.00	" 5.000.00
9 - Depreciación reclamada	" 716.25	" 750.00

Como se aprecia en el sistema de Porcentaje fijo y constante -- en el primer año de depreciación resulta la cantidad de ₡716.25, mientras en el otro es una suma mayor, pero si seguimos depreciando los -- subsiguientes años, tenemos que mientras en el primer sistema la cuota es invariable, es decir, siempre será la suma de ₡716.25, en el segundo iría disminuyendo así: ₡750.00 para el primer año; ₡637.50 para el segundo; ₡541.88 para el tercero, etc., de donde resulta que la existencia útil del bien en éste será mayor que en aquél, o en otros términos se necesita mayor tiempo para depreciar el bien. Consecuentemente no es cierto, que en todo caso, con este último sistema, logre el contribuyente reponerse en forma mas inmediata del impacto que puedan producirle las erogaciones por inversiones en los primeros años.

Otro punto que merece consideración es el contemplado en el No. 1 de la letra "k" de este mismo numeral 10 que dice: "La deducción por depreciación, se limitará en cada ejercicio a aquella cantidad proporcional que razonablemente se pueda considerar necesaria para amortizar su costo durante el resto de la existencia útil del bien". Que se ha querido significar con ello? Si el contribuyente "A", ha depreciado un bien 5 años y le resta por depreciar el mismo número de años, es de



cir, que el bien tiene de existencia útil 10 años, y en ese estado se lo vende al contribuyente "B", Como hace éste para seguir depreciando dicho bien? A tener de lo dispuesto en este No. se trata pues de un bien parcialmente depreciado, entonces "B" limitará la cuota a depreciar en cada ejercicio de imposición que declara, a aquélla cantidad proporcional que razonablemente se puede considerar necesaria para amortizar su costo durante el resto de la existencia útil del bien; para el caso, siendo el resto de la existencia útil 5 años y suponiendo que le costó \$5.000.00, depreciará una cuota de \$1.000.00 anuales, sin importar ya para este nuevo contribuyente, el valor residual que pueda tener el mismo bien. Esa es pues la interpretación que a dicha disposición debe dársele, pero a nadie escapa las dificultades de orden práctico que se darían al nuevo contribuyente; es contraproducente que éste tenga que investigar, que cantidad depreció su vendedor, que sistema empleó o cual es el resto de la existencia útil. Tales indagaciones son inoperantes. Para evitar estas dificultades, la Dirección General de Contribuciones Directas, permite que este segundo contribuyente, comience a depreciar el bien como que no <sup>se</sup> hubiese depreciado antes, teniendo facultad para escoger el sistema de depreciación que desee. Creo que con ello no se transgreden ninguna disposición legal, pues lo que se hace es no darle vigencia a este numeral que comentamos y aplicar la regla general de la admisibilidad de la depreciación, precidiendo de los diversos traspasos del dominio de que haya sido objeto el referido bien.

En el Art. 27 de la ley de 1963 se mencionan otras deducciones, de las cuales comentaremos algunas de ellas, no sin antes extrañar el porqué de su consideración en Artículo aparte y no como agregado del Art. 26, pues tanto una como otra son deducciones que permite la ley de la renta bruta.

Veamos la primera deducción contenida en la letra a) " La suma que pague el contribuyente por seguros de vida, cuando el monto total de las primas pagadas en el año no exceda de dos mil colones, siempre que el propio contribuyente sea el asegurado.

✓

En ningún caso el monto deducible excederá la cantidad de un mil co-

lones".

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951, tenía en lugar de \$ 2000.00 la suma de \$ 1.000.00 y carecía del segundo inciso, con lo cual se prestaba a confusiones en su interpretación.

Si un contribuyente ha pagado durante el ejercicio de imposición la cantidad de \$ 1.500.00 en concepto de primas por seguros de vida, ¿que suma tiene derecho a deducirse? Hasta \$ 1.000.00, pues la condición es de que lo pagado no exceda de \$ 2.000.00.

Si durante el ejercicio ha pagado por ejemplo la suma de \$ 2.100.00. ¿Tiene derecho a deducirse los mismos \$ 1.000.00? No, porque lo que se exige es de que lo pagado no exceda de \$ 2.000.00 y en este caso pues exceden, por consiguiente, no tiene derecho a deducirse ninguna cantidad en ese concepto. La razón en la forma de tal deducción es de que una persona que durante un año paga por primas de seguros de vida, más de \$ 2.000.00, se supone goza de una situación económica favorable y en consecuencia tiene capacidad económica y por ende contributiva. No está demás manifestar que conforme al inciso lo. del Art. 53 del mismo cuerpo legal, el contribuyente está obligado a agregar a su declaración los documentos necesarios para comprobar dichas deducciones.

La letra g) del mismo Artículo, trae como deducción: " El valor de lo pagado en la República por el contribuyente, por servicios profesionales por médicos, cirujanos, laboratoristas, radiólogos y dentistas al propio contribuyente, así como a su conyuge o a sus hijos menores de dieciocho años o sirvientes domésticos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1 - Que el profesional que preste el servicio esté domiciliado en el país y legalmente autorizado para ejercer en él;
- 2 - Que el contribuyente exprese en la declaración el nombre, domicilio y residencia de la persona que prestó los servicios y recibió el pago correspondiente;
- 3 - Que cuando los servicios se presten a los familiares o conyuges mencionados, éstos no sean por sí mismos contribuyentes; y
- 4 - Que se acompañen los recibos correspondientes.

Podrán hacer uso de esta deducción, sin llenar el requisito especificado en el numeral 1) de este literal, los funcionarios o empleados salvadoreños del Gobierno o Instituciones oficiales que presten servicios en el extranjero.

Es deducible el gasto que no estuviere compensado por seguros u otra indemnización y solamente el que se contraiga precisamente al pago de servicios profesionales, excluyéndose por consiguiente, el costo de medicinas, aparatos ortopédicos, etc.

En ningún caso el monto deducible excederá la cantidad de UN MIL COLONES".

Aquí varía con relación a la deducción anterior, ya que se admite como deducible la suma de ₡ 1.000.00 cualquiera que sea la cantidad que se haya pagado y que exceda de esa suma.

La Ley de 1951, no comprendía a los sirvientes domésticos.

El contribuyente debe percatarse que dichos recibos estén timbrados correctamente, porque si los presenta sin timbres o con ellos pero son de valor inferior, para poder aceptárseles como deducibles, debe pagar previamente la multa que estipula la Ley de papel sellado y timbres o sea veinte veces el valor del papel sellado en que debieron haberse hecho dichos recibos.

Por la dificultad en llenar el requisito contemplado en el No. 1, se les exime de esa obligación a los funcionarios y empleados que se mencionan, pero como por otra parte, de conformidad al Art. 261 del Código de Procedimientos Civiles, dichos documentos que emanan de país extranjero, para que hagan fé en El Salvador, deben estar autenticados en la forma que en la misma disposición se expresa, algunos contribuyentes para evitar pérdidas de tiempo y dinero en llenar tales trámites, prefieren no hacer uso de la deducción sobre todo cuando la cantidad reclamada no es considerable, y en esa forma se vuelve ilusoria la misma.

Muchos contribuyentes que usan en sus declaraciones el sistema a base de efectivo incurren en apreciaciones erróneas al deducirse cantidades en el concepto dicho, que no han erogado dentro del ejercicio de imposición en que las incluyen. Por ejemplo los servicios médicos le fueron -

prestados en el mes de diciembre y hasta el mes de enero siguiente se les extiende el recibo. Como toman por base la fecha en que tal servicio les fué proporcionado incurren en tal error, pero no debe atenderse a ello, sino a la fecha en que se pagaron, pues es dentro del ejercicio en que se efectuaron dichos gastos, que deben incluirse como deducibles.

b) RENTA IMPONIBLE

La renta imponible se obtiene rebajando de la renta neta, las deducciones legales. Estas deducciones legales han tenido variación en las diversas leyes, pero se concretan en lo que antes se llamaba "deducción básica" ahora sustituido por "el crédito básico", y también comprendía algunas deducciones especiales a Sociedades anónimas, referentes a utilidades afectadas al movimiento de la capacidad productiva y a intereses de préstamos a empresas industriales, que se mencionan en los numerales 10. y 20. del Art. 24 de la Ley de 1951. Así tenemos que en el Art. 20 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916 ya aparecen tales clases de deducciones: "La renta que procede del capital exclusivamente se impondrá con la deducción básica de dos mil colones: la que procede exclusivamente del trabajo o en una proporción no menor del ochenta por ciento sobre el mismo monto global, con una deducción adicional de dos mil colones; y la renta mixta, procedente del capital y del trabajo a la vez, con deducción de mil colones más sobre la deducción básica.

Las Sociedades Colectivas y las en Comandita Simple, gozarán únicamente de la deducción básica de dos mil colones y las Anónimas o en Comandita por acciones, no gozarán de deducción alguna.

El padre, madre o representante de una familia compuesta de mas de cinco personas menores de edad a su cargo, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, durante la minoría de edad de éstas, siempre que se comprobara estas circunstancias ante la Dirección General, gozará de una deducción adicional de mil colones".

La deducción básica era pues de dos mil colones y según el origen de la renta, así variaba la deducción adicional: a) si la renta

proviene exclusivamente del capital, solo había derecho a la deducción básica; b) Si provenía exclusivamente del trabajo o en una proporción no menor del ochenta por ciento, además de la deducción básica, había derecho a ₡2.000.00 y si la renta era mixta, además de la deducción básica, había derecho a la deducción adicional de ₡1.000.00.

Respecto a la otra deducción adicional admitida, no solo comprende a los hijos sino a parientes que estén dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, formando una sola familia y si el número de miembros era de cinco o menos, no había derecho a la deducción especificada de ₡1.000.00.

Ya en la ley de 1951, la deducción básica fué de ₡6.000.00 sin hacer distinciones en cuanto al origen de la renta, pero solo se permitió para contribuyentes personas naturales domiciliadas en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, y no se trató a la familia como unidad, sino solamente a los hijos y la deducción por éstos procedía únicamente cuando los había en número de cuatro o más, admitiéndose ₡500.00 por cada uno y hasta un máximo de ₡8.000.00. Si la deducción básica estaba fijada en ₡6.000.00 y el máximo deducible era la cantidad de ₡8.000.00, quiere decir, que prácticamente se estaba admitiendo como deducción adicional por hijos únicamente la suma de ₡2.000.00, es decir, lo correspondiente a cuatro hijos. Lo anterior, está regulado en el Art. 25 de la ley de 1951, que dice: "Del monto líquido de la renta del contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, se deducirá una suma de seis mil colones, que se denominará deducción básica. Consecuentemente, la renta de las sociedades, comunidades, sucesiones, y de cualquiera persona jurídica será impuesta sin deducción básica. Si el contribuyente tuviere más de tres hijos a su cargo menores de dieciocho años y que por sí mismos no fueren contribuyentes, se deducirá además una suma de quinientos colones por cada hijo en exceso de tres, pero en ningún caso la deducción básica podrá ser mayor de ocho mil colones.

de que no existiera duda de tal calidad, tenemos que tener presente lo dispuesto en el Art. 14 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, que dice: "Cuando por ley, o por contrato aprobado por el Poder Legislativo una Sociedad haya sido declarada exenta del pago del Impuesto como tal entidad, las utilidades que distribuya serán -- gravables para el socio en la parte que no provengan de ingresos exentos del Impuesto".

## CAPITULO II

### a) DE LA RENTA NETA

El Art. 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963: dice: "La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos <sup>90</sup> necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los -- que esta ley determina.

En el Art. 26 de la misma ley se comprenden deducciones que -- ya estaban contempladas en el Art. 24 de la Ley de 1951 y en el Art. 38 del Reglamento de la misma; ahora lo que se ha hecho es abarcar esas deducciones y otras nuevas en la Ley y no en un Reglamento, pues no son propias de éste, sino de aquéllas.

Dice el Art. 26 "al computarse la renta neta, se admitirán -- como deducciones de la renta bruta las siguientes: No. 1 Las contribuciones fiscales y municipales pagadas durante el ejercicio, que -- graven la fuente productora de los ingresos computables, a excepción de los impuesto sobre la renta y al de Vialidad, las multas y recargos incurridos respecto de cualquier contribución y de sucesiones, -- de donaciones, de alcabala y del medio por ciento por transferencia de bienes raíces". Se dan casos como el siguiente: "A" le compra a "B" una casa que produce alquileres; posteriormente "A" se da cuenta de que "B" no ha pagado impuestos municipales por dicho inmueble durante 10 años, los que ascienden a \$8.000.00; no obstante "A" dentro del año que tiene de gozar de los alquileres, los cuales ascendieron a \$1.200.00, cancela ese adeudo por impuestos municipales. En ese -- ejercicio de imposición que "A" incluirá dentro de sus ingresos los-

provenientes de alquileres, podrá deducirse de una sola vez los -----  
\$8.000.00 que pagó por impuestos municipales? o en que proporción son  
deducibles? o no son deducibles? Aclaremos que fue un lapsus del Nota  
rio el de no exigir la solvencia de impuestos municipales del vende--  
dor al otorgarse la Escritura de compra venta respectiva. Será un --  
gasto realmente necesario para la producción de esos ingresos computa  
bles? Ante la Alcaldía Municipal Quién es el deudor de esos impuestos?  
En esta oficina, el vendedor es el deudor de los impuestos que se de-  
ban hasta el día en que se efectuó la venta, y el comprador lo será -  
de los impuestos que se generen a partir de la fecha de la compra. Si  
el comprador ha pagado todo el monto de los impuestos adeudados, pue-  
de incluso tener acción de reembolso contra el vendedor. Puede suce-  
der también de que el vendedor ya los haya pagado y se los deduzca en  
cada uno de los ejercicios de imposición y sí se admitieran al vende-  
dor, se estarían admitiendo doblemente.

Si tomamos en cuenta, que en verdad no es un gasto necesario-  
para la producción o conservación de la fuente de ingresos, pues el -  
comprador bien puede estar percibiendo el producto de los alquileres-  
sin pago previo de dicho adeudo, tendríamos que concluir que no son -  
deducibles. El pago de estos impuestos municipales será necesario pa  
ra cuando el comprador a su vez desee vender, ya que debe estar sol--  
vente y será hasta entonces que podría deducirse los \$8.000.00 o cual  
quier cantidad que pagare y lo será en el ejercicio de imposición en-  
que tal gasto se efectuare.

El No. 4 admite como deducción de la renta bruta: "El precio-  
del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados direc  
tamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, -  
maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas, fábricas, tie---  
rras, bosques, etc."

A veces sucede que un contribuyente es arrendatario de un lo-  
 donde tiene instalado un negocio que le produce renta, y reside -  
 mismo con su familia. Si paga \$300.00 mensuales podrá deducirse  
 \$300.00 colones mensuales, en virtud de este numeral? No, porque

proviene exclusivamente del capital, solo había derecho a la deducción básica; b) Si provenía exclusivamente del trabajo o en una proporción no menor del ochenta por ciento, además de la deducción básica, había derecho a ₡2.000.00 y si la renta era mixta, además de la deducción básica, había derecho a la deducción adicional de ₡1.000.00.

Respecto a la otra deducción adicional admitida, no solo comprende a los hijos sino a parientes que estén dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, formando una sola familia y si el número de miembros era de cinco o menos, no había derecho a la deducción especificada de ₡1.000.00.

Ya en la ley de 1951, la deducción básica fué de ₡6.000.00 sin hacer distinciones en cuanto al origen de la renta, pero solo se permitió para contribuyentes personas naturales domiciliadas en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, y no se trató a la familia como unidad, sino solamente a los hijos y la deducción por éstos procedía únicamente cuando los había en número de cuatro o más, admitiéndose ₡500.00 por cada uno y hasta un máximo de ₡8.000.00. Si la deducción básica estaba fijada en ₡6.000.00 y el máximo deducible era la cantidad de ₡8.000.00, quiere decir, que prácticamente se estaba admitiendo como deducción adicional por hijos únicamente la suma de ₡2.000.00, es decir, lo correspondiente a cuatro hijos. Lo anterior, está regulado en el Art. 25 de la ley de 1951, que dice: "Del monto líquido de la renta del contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, o fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, se deducirá una suma de seis mil colones, que se denominará deducción básica. Consecuentemente, la renta de las sociedades, comunidades, sucesiones, y de cualquiera persona jurídica será impuesta sin deducción básica. Si el contribuyente tuviere más de tres hijos a su cargo menores de dieciocho años y que por sí mismos no fueren contribuyentes, se deducirá además una suma de quinientos colones por cada hijo en exceso de tres, pero en ningún caso la deducción básica podrá ser mayor de ocho mil colones.



El estado civil debe ser comprobado por los medio legales".

En el Decreto 300 del Directorio Cívico Militar de fecha 18 de septiembre de 1961 se vuelve al sistema antiguo de hacer distinciones en cuanto al origen de la Renta. Así dice el Art. 9 de dicho Decreto: - El Art. 25 se redacta así: Art. 25. Del monto líquido de la renta del contribuyente que sea persona natural domiciliada en el país, fideicomiso constituido a favor de persona natural domiciliada en el país, deducirá una suma de cuatro mil colones (\$4.000.00), que se denominará Deducción Básica.

Consecuentemente, la renta de las sociedades, sucesiones y de cualquier persona jurídica, será impuesta sin deducción básica.

La renta neta que procediere principal o exclusivamente del trabajo, será impuesta con la deducción adicional de dos mil colones (\$2.000.00); la que procediere del trabajo y del patrimonio a la vez, gozará de la deducción de un mil colones (\$1.000.00) y la procedente sólo del patrimonio no gozará de deducción alguna, fuera de la establecida en el inciso primero.

Si el contribuyente tuviere a su cargo hijos menores de 18 años y que por sí mismos no fueren contribuyentes, se deducirá, además, una suma de quinientos colones (\$500.00) para cada hijo. Cuando el contribuyente comprobare fehacientemente que tiene a su cargo hijos solteros, mayores de 18 años y menores de 25, quienes no sean por sí mismos sujetos de este Impuesto y se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente, se deducirá también quinientos colones (\$500.00) para cada uno de ellos.

El estado civil debe ser comprobado por los medios legales".

Como se advierte, se establecieron tres tablas de impuesto.

Como dicho artículo 9 en su inciso 3o. dejaba dudas en cuanto a la renta procedente del patrimonio, porque no mencionó los términos "principalmente o exclusivamente", como lo hizo en el caso de la renta proveniente del trabajo, fué necesario aclararlo, aclarar-

ción que se hizo en el Decreto No. 442 del mismo Directorio Cívico Militar, del 6 de diciembre de 1961, en su Art. 5.

No obstante, por una parte fué necesario sustituir el Art. 49 de la Ley de 1951, para ponerlo acorde con las tres tablas de impuesto establecidas o sea la No. 1 de rentas provenientes del trabajo; la No. 2 de rentas proveniente del capital y la No. 3 de rentas mixtas; y por otra parte fue necesario establecer el significado correcto de lo que se entendía por esas formas de obtener las rentas dichas, poniendo un porcentaje límite. Esto se comprendió en el Decreto No. 536 del Directorio Cívico Militar del 28 de diciembre de 1961. Comentamos lo mas pertinente: los literales a), b) y c) del Art. 3 de este último Decreto, dicen así: "se considera que;

a) La renta proviene principalmente del trabajo, cuando la originada por éste representa el 67.01% o más del monto de la renta bruta total;

b) La renta proviene principalmente de capital, cuando la originada por este represente el 67.01% o más del monto de la renta bruta total; y

c) La renta es mixta, cuando proviene del capital y del trabajo a la vez, complementándose entre el 33% y el 67%, inclusive".

Así si una persona por ejemplo tiene ingresos de \$32.000.00 en concepto de sueldos y comisiones y \$10.000.00 en concepto de alquileres, la renta proviene principalmente del trabajo, porque si hacemos cálculos, la originada por éste, representa el 76.19% del monto de la renta bruta total, es decir, mas del 67.01% que se establece.

Al contrario y en el mismo porcentaje, la renta provendría principalmente de trabajo, si este mismo contribuyente, obtuvo en concepto de sueldos y comisiones la suma de \$10.000.00 y por alquileres, la cantidad de \$32.000.00.

Si imaginamos que el contribuyente, obtuvo como sueldos y salarios \$25.000.00 y por alquileres la cantidad de \$15.000.00, esa renta sería mixta porque si la vemos con relación a los sueldos y salarios representa el 62.50%, es decir, se complementa entre el 33% y el 67%.

Ya en la Ley de 1963 en el Art. 31, para la deducción que tratamos, se establece un procedimiento distinto, pero que lleva el mismo principio de justicia, ya que dicha deducción se va reduciendo conforme aumenta la renta neta del mismo contribuyente o bien a menor incremento de ingresos mayor deducción, pues una persona que obtiene una mayor renta neta, lógicamente tiene mayor capacidad contributiva.

Dice dicho Art. "Toda persona natural domiciliada en el país -- que tuviere a su cargo hijos que por sí mismos no fueren contribuyentes, menores de dieciocho años, solteros y que se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta del contribuyente, tendrá derecho a deducirse la suma de QUINIENTOS COLONES por hijo de conformidad con las reglas siguientes:

a) Cuando la renta neta fuere hasta de TREINTA MIL COLONES, la deducción será por el número total de hijos;

b) Cuando la renta neta fuere mayor de treinta mil colones, pero no excediere de cuarenta y cinco mil, la deducción por esta causa será de quinientos colones por hijo en exceso de uno;

c) Si la renta neta fuere mayor de cuarenta y cinco mil colones, hasta sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por hijo en exceso de dos; y

d) Si la renta fuere mayor de sesenta mil colones, la deducción será de quinientos colones por cada hijo en exceso de tres.

El estado civil debe ser comprobado en la forma legal correspondiente".

Ya en la aplicación de esta disposición legal se plantean algunas dudas; en vista de ello, tratemos de aclararlas con algunos casos: un contribuyente que ha obtenido una renta neta de \$25.000.00 y tiene 5 hijos, su deducción adicional será de \$2.500.00, es decir, por el número total de hijos con base en el literal a). Si ha obtenido una renta neta de \$35.000.00 y tiene el mismo número de hijos, tendrá derecho a la deducción adicional de \$2.000.00, porque el exceso de uno son cuatro hijos y este con base en el literal b). Si obtiene una renta neta de \$50.000.00 y tiene solamente dos hijos, con base en el

literal c) no hay derecho a la deducción adicional, porque no hay hijos en exceso de dos y por último, si la renta neta es mayor de ----- \$60.000.00 y tiene cuatro hijos, con base en el literal d) solo tiene derecho a la deducción adicional de \$500.00, porque solo un hijo es el que exceda de tres.

Y se puede proporcionar la cuota que permite la ley por deducción adicional por hijos, cuando éstos nacen o fallecen dentro del ejercicio fiscal que se declara? Indudablemente que no. El reglamento de la Ley de 1963 en su artículo 32, regula esta situación al disponer: "Para los efectos del Art. 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el contribuyente tendrá derecho a la deducción especificada en la disposición citada, aunque su menor hijo no haya cumplido un año de edad en la fecha en que termine el ejercicio de imposición correspondiente.

No podrá hacer uso de la mencionada deducción, el contribuyente cuyo hijo haya cumplido los 18 o 25 años, en su caso, en cualquier fecha anterior al día en que termine el ejercicio de imposición respectivo.

Para los efectos de comprobar que el interesado tiene a su cargo hijos solteros que por sí mismos no fuere contribuyentes, mayores de 18 años y menores de 25, que se encuentren siguiendo estudios profesionales o tecnológicos por cuenta suya, deberá adjuntar a su declaración además de las correspondientes pruebas del estado civil, constancia expedida por la autoridad docente respectiva de que el hijo es tá matriculado y que ha asistido normalmente a sus clases en el ejercicio impositivo que se declara".

La razón de la disposición anterior, la encontramos en el principio de que la renta se considera ganada en la medianoche del día en que termina el ejercicio de imposición correspondiente. Pero aún que da una duda. Esta disposición se aplica si es el contribuyente el -- que fallece dentro del ejercicio, por ejemplo el 28 de marzo? cómo se verificaría la deducción? podrá fraccionarse? Sabemos que en la de cl a r a c i o n de la sucesión no se puede hacer uso de tal deducción porque -

ésta es solo para personas naturales, La ley no reglamenta esta situación y en la declaración por el lapso comprendido del 1.º de enero al 28 de marzo del causante como persona natural, la Dirección General de Contribuciones Directas, permite la deducción sin proporcionarla.

Quién es el que tiene derecho a hacerse la deducción, el padre, la madre o ambos? Si es ambos en qué proporción? Esto en la práctica da lugar a varios problemas, cuando ambos esposos son contribuyentes y sobre todo cuando están separados. El padre que todos los años ha hecho uso de la deducción de \$2.000.00 por cuatro hijos menores que han estado bajo su cuidado y educación, no obstante que dichos hijos, cuando aquél se separó de su esposa, han pasado al cuidado y educación de ésta, sigue haciendo uso de esa deducción. La esposa en su declaración personal también hace uso de la misma deducción -quién de los dos es el que tiene derecho? La presente situación también se presta a abusos por parte de algunos contribuyentes, cuando solamente el calificado como tal es el padre y no la madre o bien la renta imponible de ésta es de poca significación, pues ven la conveniencia de que sea aquél el que incluya en su declaración toda la deducción por hijos, para disminuir en lo máximo su renta imponible. En realidad, la Ley de Impuesto sobre la Renta, no establece reglas a este respecto y es por ello, que la Dirección General de Contribuciones Directas, solo aprecia de que no se llegue a verificar una deducción mayor de la que permite la ley, sin entrar en investigaciones que en la mayor parte de casos, serían molestas e inoperantes; admite cualquier situación: que el padre o la madre se los deduzca todos, uno el padre y otros la madre, etc. En caso de contradicción, imagino que serán los mismos contribuyentes los que están obligados a comprobar su derecho.

Por otra parte es bueno recalcar, que debe haber identidad en cuando al nombre del padre que hace uso de la deducción, con relación al que aparece registrado en la Dirección General de Contribuciones Directas y el de la certificación de la partida de nacimiento.

c) EJERCICIO DE IMPOSICION

El ejercicio de imposición es normalmente de un año y está comprendido del 1.º de enero al 31 de diciembre de cada año, pero en --- ciertos casos se permite un ejercicio especial de imposición. La ley no menciona las circunstancias por las cuales se pueda conceder un ejercicio especial y solo dice: "en atención a la naturaleza de los negocios del contribuyente", pero lo que priva es el hecho de que no se vaya a dar una posible evasión del impuesto. Pueden exponer los contribuyentes como razones, el exceso de trabajo al cierre del ejercicio normal, ausencia del contribuyente o bien tratándose de sucursales establecidas en la República, la conveniencia de llevar un ejercicio que concuerde con el de la casa matriz respectiva, etc.

Las rentas irregulares obtenidas en lapsos menores, fueron consideradas en forma mas amplia de como las trataba el Art. 34 del Reglamento de la Ley de 1951. Sin embargo, se presentan problemas de orden práctico de los que trataremos algunos de ellos cuando hablemos del domicilio, por su gran relación con éste.

TITULO III

DEL DOMICILIO

- a) Sujetos de Impuesto domiciliados.
- b) Sujetos de Impuesto no domiciliados.

Si un extranjero contratado por una empresa salvadoreña, comenzó a trabajar el 1.º de enero de 1966 y terminó el <sup>de enero</sup> 31 del año de 1967. En 1966 ganó como sueldos la suma de \$14.063.75 y del 1.º al 31 de enero mencionado, la suma de \$660.00 en concepto de sueldos y \$2.357 <sup>50</sup> en concepto de indemnización y vacaciones. Le fué retenida respectivamente, para el pago del Impuesto sobre la Renta las cantidades de --- \$253.40 y \$6.00.- En qué forma le aplicamos el impuesto? Descartemos el sistema que algunos creen de que en el presente caso, hay que proporcionar la renta total percibida en los trece mese con la percibida en un año (12 meses), porque hay un principio legal de que los ejercicios de imposición se liquidan independientemente uno del otro; así -

lo dice el Art. 81 del Reglamento de la Ley de 1963: "Salvo las excepciones legales, cada ejercicio de imposición se liquidará de manera independiente del que le preceda y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o en actividades del contribuyente". Si aplicáramos ese sistema, estaríamos tomando al mismo tiempo un ejercicio de imposición y un lapso, lo cual constituye un error.

Lo primero que tenemos que establecer es la condición de este contribuyente, es decir, si se trata de una persona domiciliada en la República o no. Conforme el literal a) del Art. 34 de la Ley, este contribuyente es domiciliado. Dice así dicha disposición: "Además de las personas naturales que de acuerdo con el derecho común tengan domicilio en El Salvador, se consideran también como domiciliadas en el país para los efectos de esta Ley:

a) Las personas naturales que residan provisionalmente en el país por un ejercicio de imposición o más. Las ausencias temporales de estas personas no modificarán su calidad de domiciliadas, si dentro del referido ejercicio han permanecido en el país más de doscientos setenta días. Pero aún nos preguntamos Puede considerarse a este contribuyente domiciliado para el ejercicio de 1966 y no domiciliado para el lapso de un mes comprendido del 1.º al 31 de enero de 1967? Algunos creen que con base en esta misma disposición y a la independencia de los ejercicios si se podría, pero ello es confundir el objetivo que se persigue con este principio; si adquirió su calidad de domiciliado para el año de 1966, para efectos fiscales es contraproducente e injusto no considerar que tiene esa misma calidad para el año de 1967. El cómputo del impuesto, lo haríamos aplicando la tabla contenida en el Art. 37 de la Ley, es decir, en la siguiente forma:

Ejercicio comprendido del 1.º de enero al 31 de dic. de 1966

1.º - Renta imponible .....	¢	14.063.75
2.º - Impuesto .....	"	417.87
3.º - Impuesto retenido sujeto a ingreso .....	"	253.40
4.º - Impuesto a pagar .....	"	164.47

Para el lapso de un mes comprendido del 1o. al 31 de enero de 1967, aplicamos el 15% sobre \$3.017.50, por tratarse ya, de una renta mixta. Hay que tener presente que el 15% sobre rentas mixtas solamente se aplica para contribuyentes que tengan la calidad de domiciliados, pues si se trata de un sujeto de imposición de los no domiciliados comprendidos en el Art. 39 tendríamos que aplicarle el 28% que allí se especifica.

Cuando se trata de una sucesión domiciliada, que declara un ejercicio menor de un año ¿que impuesto le aplicamos? Como no está comprendida en el Art. 33 de la Ley, porque este solo es para personas naturales o jurídicas, aunque se trate de un lapso menor de un año, tenemos que aplicar la tabla contenida en el Art. 37 de la misma.

El Art. 33 dice así: "La renta periódica percibida por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, en lapsos menores de un año, se gravará de conformidad al siguiente método: se determinará la renta que se habría obtenido en el año, en proporción a la obtenida en el período de que se trate; a la renta anual así determinada, se le aplicará la tarifa correspondiente para establecer su impuesto, y luego, por el mismo sistema proporcional, se fijará el monto del impuesto que se trata de determinar.

La renta periódica y la mixta obtenida por estas mismas personas en lapsos menores de un año se gravará con un impuesto del 15%.

Se entenderá por renta periódica la que se devengue por períodos regulares de meses, quincenas, semanas o días; y por no periódicas, la que se devengue eventualmente o por temporadas de trabajo".

Oportunamente pondremos un ejemplo de la aplicación del primer inciso de este artículo.

Si un contribuyente domiciliado calificado como contribuyente, pero sus ingresos solamente lo constituyen sueldos, trabajó en el año de 1966 solamente siete meses, por ejemplo del 1o. de enero al último de julio, ¿qué ejercicio declara? Siendo normalmente el ejercicio de imposición de un año, éste no varía por el tiempo en que tales sueldos se percibieron; tendrá que declarar el comprendido del 1o. de ene



ro al 31 de diciembre de 1966, y en consecuencia aunque en la realidad, tales ingresos los haya percibido en un lapso menor de un año, no se aplica el Art. 33.

Un contribuyente extranjero que ha adquirido calidad de domiciliado, en el mes de septiembre termina su contrato y trabaja hasta el último día de dicho mes habiendo ganado la suma de \$9.000.00. En que forma tiene que declarar? Que impuesto se le aplica? Es aquí donde tiene aplicación el inciso lo. del Art. 33. Actuamos así:

1o. - Renta obtenida en 9 meses .....	\$ 9.000.00
2o. - Renta que se obtendría en 12 meses .....	" 12.000.00
3o. - Impuesto .....	" 435.00
4o. - Menos crédito básico .....	" 180.00
5o. - Impuesto en 12 meses .....	" 255.00
6o. - Impuesto en 9 meses .....	" 176.25

Pongamos otro caso: un extranjero que ha sido contratado por una Compañía Azucarera domiciliada en El Salvador, por un plazo de cinco años a partir del 1o. de enero de 1966. El trabajo consiste en tratar de conseguir compradores de azúcar a buenos precios en el mercado de los Estados Unidos y además en asesorar técnicamente a la Compañía; en consecuencia, ha permanecido durante un ejercicio de imposición 325 días en los Estados Unidos y solamente 40 días en El Salvador, teniendo aquí su hogar doméstico. En que forma se clasifica este contribuyente? Si aplicamos el Art. 35 letra c) que dice: "Las personas naturales no domiciliadas en el país de acuerdo con esta Ley, se clasifican en las categorías siguientes: c) Las personas naturales que han permanecido en el territorio nacional mas de treinta días y menos de un año, siempre que no sean consideradas como domiciliadas de conformidad con la letra a) del artículo anterior", tendríamos pues que considerarlo como no domiciliado, porque no ha permanecido en el país mas de doscientos setenta días y con base en el inciso último del Art. 37, el impuesto que le correspondería pagar no puede ser inferior al 25% de su renta imponible. Pero sigamos analizando: este contribuyente no puede efectuar su trabajo de otro modo mas que permaneciendo en los 30

tados Unidos y por otra parte, esa renta ganada no lo fue solamente por virtud de esos 40 días que permaneció en territorio salvadoreño, sino por todo el año, consecuentemente, su ejercicio de imposición no será de 40 días sino que del 1.º de enero al 31 de diciembre de cada año. La condición de este extranjero, no es la misma de otro que se ausente del territorio nacional, para desarrollar trabajos cuyos resultados en justicia no son concernientes o aplicables a El Salvador, por ejemplo un Supervisor de Taca para Centroamérica; este necesariamente está en todos los países centroamericanos dentro del mismo ejercicio de imposición y su actividad pues, no es concreta para la República de El Salvador, No obstante las anteriores consideraciones no hay que buscar su calidad de domiciliado en la permanencia o no de doscientos días dentro del territorio nacional, sino en las reglas generales del derecho común, pues se advierte que este contribuyente no tiene el ánimo de permanecer en los Estados Unidos, sino que aquí en El Salvador, su residencia allá puede considerarse como accidental, como ejerciendo una comisión temporal, ya que por otra parte, su hogar doméstico lo tiene en El Salvador. En consecuencia concluimos que tiene el carácter de domiciliado en El Salvador y se le aplica la tabla de las personas naturales domiciliadas para computar su impuesto y no el 25% relacionado, ni el inciso 1.º del Art. 33 de la Ley.

#### TITULO IV

##### DEL CALCULO DEL IMPUESTO

a) Diferentes tablas de impuesto; b) Pago Presunto de Impuesto; c) Fraccionamiento del Impuesto.

##### a) DIFERENTES TABLAS DE IMPUESTO

El Art. 37 contiene la tabla del Impuesto personal. Contiene un tratamiento igual que en la Ley de 1951, hasta una renta de \$30.000.00. Hay una variante: la deducción básica se cambió por lo que hoy se llama crédito básico; aquel incidía sobre la renta imponible, éste sobre el impuesto computado, por lo que aparentemente resulta ligeramente inferior, pero el efecto es igual.

El Art. 39 establece el 28% de impuesto sobre la renta imponible

de personas naturaleza, fideicomisos y sucesiones no domiciliados en el país y conjuntos. El Art. 40 para las personas jurídicas domiciliadas y el Art. 41 para las personas jurídicas no domiciliadas.

b) PAGO PRESUNTO DE IMPUESTO

El Estado en su afán justificado de procurarse la mayor cantidad de ingresos, sin llegar a lesionar gravemente los intereses de los contribuyentes, para la satisfacción de necesidades pública y prestar con eficiencia los servicios públicos, tiene que inventar medios, modos o formas de hacer allegar dichos ingresos a sus arcas. La experiencia ha demostrado que el extranjero es un poco reacio en pagar impuestos nacionales y máxime cuando es ligeramente elevado, y por ende no se preocupa de llenar ciertas formalidades de orden tributario; como por otra parte no le es dable conocer a fondo ciertas obligaciones legales consecuencia del desempeño de sus labores, incurren en errores de apreciación; así por ejemplo, cuando la persona que desempeña el papel de Agente de Retención, les retiene de sus emolumentos y utilidades para el pago del Impuesto sobre la Renta, ciertas cantidades, creen que por ese solo hecho ya han cumplido con sus obligaciones tributarias y no advierten, no sin justa razón, que esas cantidades retenidas son únicamente para asegurar el pago del Impuesto, pero que en sí no son un pago definitivo y que en consecuencia, no van, no entran al Fondo General de la Nación, con el consiguiente perjuicio de no poder disponer el Estado de esas cantidades, sino que se conservan en un fondo especial llamado "Cuenta Fondos Ajenos en Custodia". Esta situación no puede ser indefinida, porque como decimos, no favorecen al Estado ni al contribuyente. Por eso es que se estableció una presunción de pago de impuesto en el Art. 44 de la Ley, que en ningún momento perjudica al sujeto del mismo. Dice así: "Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 66 y 67, las cantidades que de conformidad a los artículos 76, 77 y 80 se hubieren retenido a los contribuyentes comprendidos en los literales a) b) y d) del Art. 35, así como a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, pasarán al Fondo General de la Nación, siempre que dichos contribuyentes no hubieren presentado su declaración.

de la renta obtenida en el país, dentro de los cinco meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio impositivo en que se hubieren percibido los ingresos que han causado dichas retenciones.

c) FRACCIONAMIENTO DEL IMPUESTO

El fraccionamiento del impuesto se dá en la liquidación de sociedades con relación a los socios y en la sucesión con relación a los herederos; consiste en prorratear el impuesto entre socios o herederos con base en los bienes que se les hayan adjudicado o con base en los derechos que tengan en la sucesión. Así por ejemplo si son tres herederos con iguales derechos y la sucesión está en deber al Fisco la suma de \$1.500.00 en concepto de Impuesto sobre la Renta, estarán obligados a pagar a cada heredero, la cantidad de \$500.00. Es de hacer constar que este fraccionamiento lo verifica la Dirección General de Contribuciones Directas, en virtud de solicitud de cualquiera de los interesados.

TITULO V

INVESTIGACION DE LA RENTA

CAPITULO I

a) Declaraciones; b) Indicios; c) Información; d) Investigación Pericial.

a) DECLARACIONES

Tratándose de una persona natural domiciliada en el país, está obligada a declarar, cuando obtiene en el ejercicio de imposición una renta bruta que exceda de \$5.000.00. Tratándose de Sociedades, la obligación surge, cualquiera que sea la cuantía de su renta, aún cuando no esté obligada al pago del Impuesto e igualmente los otros sujetos de impuesto, declararán sobre cualquier ingreso, aunque no exceda de los \$5.000.00.

Con mucha frecuencia, algunas personas incurren en equivocaciones respecto a la obligación de declarar. Ejemplo: en el año de 1960, una persona devengó sueldos, y únicamente en el mes de diciembre al sumar sueldo y aguinaldo, le fué retenida la cantidad de \$9.00. En tiempo legal presentó su respectiva declaración. Como en los años --

subsiguientes no obtuvo ingresos o si los obtuvo fué en infima cuantía, y no fué objeto de retención, ya no presentó ninguna declaración, creyendo que no era necesario. Cuando solicitó la devolución de los ---- \$9.00 que se le retuvieron en 1960, resulta que le imponen multas por no haber declarado en todos esos años. La Dirección General de Contribuciones Directas, está en su derecho al imponer esas multas, pues todo aquel a quién se le hubiere retenido el impuesto ya sea total o parcialmente, con excepción de las retenciones sobre utilidades distribuibles de las sociedades, queda calificado en dicha Dirección General, no propiamente como sujeto de impuesto, sino como sujeto de declaración y mientras no sea relevado o exonerado de la obligación de declarar por carecer de capacidad contributiva, tiene que seguir declarando. La imposición de las multas es injusta porque sin haber una negligencia grave ni intención de defraudar al Fisco, se incurre en esa omisión, así es que para evitarla, la Dirección General de Contribuciones Directas, debería de oficio, como se lo permite la ley, proveer resolución de -- exoneración y no esperar solicitud en ese sentido, de parte de los interesados, que aún en los casos en que se verifica, es desatendida. -- La Dirección General, debería darle estricto cumplimiento a lo preceptuado en el Art. 50 No. 5 de la Ley, que dice: "También está obligado a declarar: todo el que hubiere declarado dentro de la vigencia de esta ley. Sin embargo, cuando existieren circunstancias que hicieren a juicio de la Dirección General, desaparecer la presunción de ser sujeto del impuesto el obligado a declarar de conformidad a este numeral, la citada Oficina podrá de oficio o a solicitud del interesado, relevarlo de dicha obligación".

Referente al plazo para declarar, en la Ley de 1963, se llena un vacío que existía en la Ley de 1951, tal es la de establecer plazo para presentar la declaración del causante como persona natural por las rentas que percibió y que no declaró y para la sucesión de éste.

Al efecto, el Art. 52 de la Ley dice: "En caso del fallecimiento del contribuyente, el representante legal de la sucesión estará ogligado a presentar la declaración de las rentas percibidas por el causante.

y no declaradas por él, dentro de los tres meses siguientes a la apertura de la sucesión.

Cuando se trate de una sucesión, los representantes legales de ella, deberán presentar la declaración de las rentas percibidas por la sucesión. Pero si una sucesión principia en un año y concluye en el siguiente, los representantes deberán presentar una declaración por los ingresos obtenidos hasta el 31 de diciembre y otra, por los percibidos en los meses del año siguiente.

La declaración o declaraciones correspondientes deberán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aceptación de herencia respectiva".

Hay sin embargo problemas de orden práctico con relación al último inciso. Si por cualquier circunstancia no se han promovido diligencias de aceptación de herencia ¿Quién es entonces el obligado a presentar tales declaraciones? ¿Como se cuenta el plazo? No se tomó en consideración pues esta situación? creo que será el curador de la herencia yacente, que se nombra de conformidad a las disposiciones del código civil.

Cuando se trata de conceder un ejercicio especial de imposición, con un poco de diligencia de parte del contribuyente, se evitarían en ciertos casos, resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas, que solo se concretan en prevenciones, debido a la falta de presentación de la documentación pertinente o exposición clara de los hechos. Se dan por ejemplo casos como el siguiente: se presenta "X" persona en concepto de Apoderado de la Sociedad "Y", pidiendo que en atención a la naturaleza de los negocios de ésta se le conceda a ella un ejercicio especial de imposición, comprendido del 1.º de julio de un año al 30 de junio del siguiente, pero solamente expone los hechos. Se dá la primera prevención: "que legitime su personería". Presenta el testimonio de la escritura pública de poder en legal forma. Se dá la segunda resolución "Que presente el testimonio de la Escritura Pública de constitución de la Sociedad". Se advierte que en una de sus cláusulas se estipula que la sociedad por medio de la Junta Directiva-

acordará un ejercicio especial, cuando se crea conveniente. Tercera resolución: "Que se presente el Punto de Acta respectivo en que se haya acordado dicho ejercicio". Así es que en definitiva, para conceder tal ejercicio especial no se atiende a veces, a la naturaleza de los nego--cios, sino a que se salven o se cumplan con todos esos requisitos men--cionados.

También se dá el siguiente caso: una sociedad por medio de su re--presentante legal solicita un ejercicio especial de imposición compren--dido del 1o. de octubre de 1966 al 30 de septiembre de 1967 y presentó--su solicitud en los últimos día del mes de septiembre citado. Con la --seguridad de que dicho ejercicio le será concedido, la sociedad hace --las modificaciones pertinentes en sus libros de contabilidad y efectúa--sus operaciones tomando como base el ejercicio de imposición mencionado y hasta presenta su primera declaración de impuesto sobre la renta, por ese jercicio. La Dirección General de Contribuciones Directas en el mo--mento de tomar en consideración dicha solicitud, por ejemplo el 15 de --noviembre de 1966, advierte que el ejercicio solicitado ya ha comenzado, y en consecuencia no puede autorizarlo porque eso sería darle efecto ratroactivo, disponer sobre hechos pasados y entonces concede el ejercicio especial, pero comenzando del 1o. de octubre de 1967 al 30 de septiem--bre de 1968. Naturalmente ello, traerá perjuicios a la sociedad que ya hizo uso del ejercicio, exponiéndose al mismo tiempo a multas por declaración extemporánea y por declarar un ejercicio especial sin estar autorizado previamente, pero para no incurrir en eso, debe pues esperar se--le autorice previamente.

b) INDICIOS

Los indicios son ciertos medios o hechos que razonablemente reve--lan la existencia de ingresos de una persona, de los cuales necesaria--mente tiene que valerse la Oficina tasadora de Impuesto, para estable--cer la capacidad contributiva de los sujetos de imposición. El Art. 56 se refiere a ellos: "Son indicios reveladores de la renta: Las cantida--des que se gasten en habitaciones, los valores que se importen o expor--ten, el monto de las ventas del año, el movimiento o incremento de los

capitales, el valor del activo fijo y circulante, el número de los empleados que se paguen, la amplitud del local del establecimiento o industria, el valor de las existencias, la amplitud de los créditos, los gastos personales, el valor de los contratos para confección de obras o realización de trabajos, el capital improductivo, el monto de los intereses que se pagan, y cualquier signo que, prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona".

Naturalmente al establecerse matrículas originales o complementarias de impuesto con base en indicios, se entra en falsas apreciaciones de esos indicios reveladores, sobre todo cuando hay cambios de tipo económico que se operan en las actividades de algunos contribuyentes; pero es éste en cada caso particular, el que tendrá que desvirtuar esas apreciaciones equivocadas que se hayan hecho.

#### e) INFORMACION

La Dirección General de Contribuciones Directas, cuenta con una Sección de Información, en la cual se registran todos los datos necesarios, reveladores de la capacidad contributiva de los sujetos de impuesto. Cómo obtiene esos datos? Por medio de los informes que están obligados a dar, con algunas excepciones, todas las autoridades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas naturales o jurídicas; además dicha Sección cuenta con un Cuerpo organizado de Informadores, que se encargan de comprobar o investigar personalmente, todo dato que ayude al esclarecimiento de renta o capital del contribuyente.

#### d) INVESTIGACION PERICIAL

La Dirección General de Contribuciones Directas, tiene asimismo una Sección Pericial, que es la mas importante de todas las demás, dada la labor que desempeña el personal pericial que la compone. Estos peritos tienen amplias facultades en sus investigaciones, las cuales son necesarias en atención a la naturaleza de su trabajo; la responsabilidad que el cargo implica, exige personas capaces en esos trabajos; sin embargo, en algunos casos, el exagerado celo en la persecución del impuesto, los hace incurrir en situaciones incómodas y perjudiciales al contribuyente. Por ejemplo, cuando encuentran que la contabilidad de un con-



Contribuyente, no revela su verdadero estado económico o adolece de vacíos que permitan la evasión del impuesto, tienen facultad para proceder a determinar la capacidad contributiva de dichos sujetos de imposición, por todos los medios que les franquea la misma ley, incluso pues, los indicios de que antes hablamos.

Hay que tomar en cuenta también que es hasta hoy, que se están estableciendo o perfeccionando, índices generales de productividad, de rentabilidad, catastros científicos. Además el Impuesto sobre la Renta es un impuesto que participa de los dos caracteres, el real y el personal, es decir, que en su creación se ha tomado en cuenta en parte, circunstancias personas como los hijos, el domicilio etc. del contribuyente y cuando esto sucede entramos al criterio subjetivista y consecuentemente se dan apreciaciones equívocas, que ofrecen el peligro de que el agente fiscal, encargado de la determinación de la renta imponible se encuentre siempre al borde la arbitrariedad.

Asímismo una contabilidad adolecería de defectos si hay alteraciones de fecha de partidas, si no aparece nombre del vendedor, si los comprobantes de caja no son claros, con firmas ilegibles en la persona que recibe el dinero, falta de comprobación de las salidas de caja, etc. todos esos casos ameritan una investigación pericial y consecuentemente son objeto de fiscalización.

#### TITULO IV

#### DETERMINACION DEL IMPUESTO

#### CAPITULO I

a) Comprobación de las Declaraciones

b) Recursos

a) COMPROBACION DE LAS DECLARACIONES

La Dirección General de Contribuciones Directas, tiene como bases legales para la determinación de la renta, las siguientes: a) La declaración del contribuyente; b) el cálculo de la renta que, por cualquier medio legal, se establezca mediante intervención pericial; c) Los datos suministrados por la Sección de Información y d) los indicios que la ley permite. Esas circunstancias pues, sirven para determinar impues-

tos a cargo del contribuyente, que puede resultar en dos formas: una llamada tasación original que es cuando el contribuyente no ha declarado o ha declarado incorrectamente, sin haberse computado impuesto alguno cuando estaba obligado a ello, y la otra, tasación complementaria, cuando el impuesto declarado es menor que el que realmente le corresponde pagar.

Ese derecho de fiscalizar que tiene la Dirección General de Contribuciones Directas, prescribe en la forma siguiente: en el caso de existir declaración a los cinco años; y en el caso contrario, a los diez años; debiendo contarse el plazo en ambos casos, desde la expiración del término legal para presentar la declaración correspondiente. Entiéndese por término legal el señalado por esta ley o por decreto que amplía el plazo de casos especiales; y únicamente para efectos de prescripción se reputa no existir declaración cuando ésta fuere presentada después de transcurridos cinco años a partir del último día del plazo en que debió presentarse.

En el cuadro siguiente aparece en detalle, el ejercicio de imposición desde 1951, la fecha de la presentación de la declaración correspondiente y la fecha de prescripción del derecho de fiscalizarlas;

<u>Período de la declaración</u>	<u>Período de la presentación</u>	<u>Período de la prescripción</u>
1o. enero 31 dic: 1951	31 de julio de 1952	31 de julio de 1957
1o. enero 31 dic. 1952	31 de marzo de 1953	31 de marzo de 1958
1o. enero 31 dic. 1953	31 de marzo de 1954	31 de marzo de 1959
1o. enero 31 dic. 1954	31 de marzo de 1955	31 de marzo de 1960
1o. enero 31 dic. 1955	13 de abril de 1956	13 de abril de 1961
1o. enero 31 dic. 1956	1o. de abril de 1957	1o. de abril de 1962
1o. enero 31 dic. 1957	8 de abril de 1958	8 de abril de 1963
1o. enero 31 dic. 1958	7 de abril de 1959	7 de abril de 1964
1o. enero 31 dic. 1959	31 de marzo de 1960	31 de marzo de 1965
1o. enero 31 dic. 1960	10 de abril de 1961	10 de abril de 1966
1o. enero 31 dic. 1961	30 de abril de 1962	30 de abril de 1967

lo. enero 31 dic. 1962	16 de abril de 1963	16 de abril de 1968
lo. enero 31 dic. 1963	15 de mayo de 1964	15 de mayo de 1969
lo. enero 31 dic. 1964	31 de marzo de 1965	31 de marzo de 1970
lo. enero 31 dic. 1965	31 de marzo de 1966	31 de marzo de 1971
lo. enero 31 dic. 1966	31 de marzo de 1967	31 de marzo de 1972

Es de advertir, que tanto para el período para la presentación - de la declaración como para el de fiscalización o tasación de impuesto original o complementario, rige lo preceptuado en el Art. 1288 del Código de Procedimientos Civiles, que dice: "Todos los plazos que se fijan por este Código para la ejecución de cualesquiera actos por los -- jueces o las partes, se computarán con arreglo a lo dispuesto en el -- Artículo 46 del Código Civil; pero si el plazo se vence en día de fiesta legal, el acto podrá ejecutarse en el siguiente día útil".

b) RECURSOS

Los recursos que se permiten son: de Rectificación, de Queja, de Apelación, de Hecho y de Amparo.

El de Rectificación: Este se interpone dentro del término fatal de -- quince días, contados desde el día siguiente al de la rectificación.

El de Queja: Procede contra la providencia que deniegue la admisión -- del recurso de rectificación y se interpone dentro del término fatal -- de 10 días contados en igual forma.

El de Apelación: Se interpone contra el fallo que resuelve el recurso -- de rectificación y siempre dentro del término fatal de quince días, -- contados en la misma forma.

El de Hecho: Procede contra la providencia que deniega la admisión del -- recurso de apelación; y

El de Amparo: por violación de los derechos que otorga la Constitu--- ción Política.

Vamos a poner un ejemplo donde podamos ver claramente la aplica- ción de todos los recursos. Supongamos que la Dirección General de -- Contribuciones Directas, con base en el Art. 66 de la Ley de Impuesto- sobre la Renta, tasa a cargo de "X" contribuyente, cuota original de -

Impuesto por los ingresos percibidos en el ejercicio de imposición --- comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1965, dándose como razón de su establecimiento la siguiente: "Se rechaza la cantidad de - \$3.000.00, - deducida por sus hijos tales y tales, por no estar extendidas en legal forma, las certificaciones de las partidas de nacimiento".

El contribuyente no está de acuerdo con dicha tasación e interpone recurso de rectificación en la siguiente forma: "Señor Director General de Contribuciones Directas: Yo, "X" contribuyente, mayor de edad, empleado y de este domicilio, ante Ud. respetuosamente manifiesto: que el día tal fuí notificado de una resolución proveída a las x horas de tal fecha, por medio de la cual, se me tasa una cuota original de Impuesto sobre la Renta, por los ingresos percibidos en el ejercicio de imposición comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1965; como no estoy de acuerdo con dicha resolución, porque las certificaciones de las partidas de nacimiento de mis menores hijos, están extendidas en legal forma, interpongo ante esa Dirección, Recurso de Rectificación.

Fecha \_\_\_\_\_

No está demás decir que este escrito, como todos los otros que se dirigen a la Dirección General de Contribuciones Directas, van en papel sellado del valor de \$0.30 con base en el Art. 1o. No. 59 Bis de la Ley de Papel sellado y Timbres.

La Dirección General de Contribuciones Directas encuentra que el recurso de rectificación ha sido interpuesto fuera de tiempo y lo declara inadmisibile por extemporáneo.

El contribuyente dentro de los diez días siguientes al de la notificación de la providencia recurrida, interpone en forma legal, Recurso de Queja pero ante el Tribunal de Apelaciones. El Tribunal pide informe con justificación a la citada Oficina dentro de veinticuatro horas, y dentro de tercero día de requerida por dicho Tribunal, la Dirección lo envía y dentro de tercero día resuelve, si ésta debe o no admitir el recurso de rectificación.

La Dirección en virtud de la comunicación anterior, admite el recurso, pero como sostiene que las certificaciones de las partidas de nacimiento no están extendidas en legal forma y el contribuyente no ha desvirtuado, es decir, no ha comprobado su legalidad, declara sin lugar la rectificación de la expresada resolución que ha tasado el impuesto.

El contribuyente, no está de acuerdo e interpone recurso de Apelación, en la siguiente forma: "Señor Director General de Contribuciones Directas. Tal día se me notificó la resolución tal por medio de la cual se me declara sin lugar la rectificación que solicité de la providencia, que tasa a mi cargo, cuota original de Impuesto sobre la Renta, por los ingresos percibidos en el ejercicio de imposición comprendido del 1.º de enero al 31 de diciembre de 1965 y por tal motivo, interpongo recurso de Apelación y pido se sigan los trámites legales.

Me llamo \_\_\_\_\_ y (generales)

Fecha \_\_\_\_\_

La Dirección General de Contribuciones Directas, admite la Apelación, emplaza al recurrente y al Fiscal General de Hacienda, para que en el término de tres días, más el de la distancia, comparezca ante el Tribunal correspondiente a hacer uso de sus derechos.

Si la Dirección General, declara inadmisibile el recurso de Apelación, el contribuyente, puede recurrir de hecho para ante el Tribunal de Apelaciones, recurso éste que se tramita conforme a las reglas del derecho común.

Si el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, confirmara la resolución de la Dirección General de Contribuciones. al contribuyente, le queda expedito aún el recurso de Amparo ante la Corte Suprema de Justicia, que bien puede interponerse en el presente caso, por considerar existir violación en los Arts. 163 y 164 de la Constitución Política.

Con frecuencia, los contribuyentes incurren en errores como el siguiente: interponen recurso de rectificación de resoluciones que por ejemplo han declarado sin lugar la devolución de una retención, o la

no autorización de un ejercicio especial de imposición o de la imposición de una multa menor de ₡100.00, lo cual constituye un equívoco, -- pues conforme el Art. 69 de la Ley de Impuesto de 1963, sólo procede por establecimiento de tasación original o complementaria y tratándose de multas solamente por las mayores de ₡100.00 con base en el inciso 6 del Art. 105 de la misma ley, que preceptúa: "Contra la resolución de la Dirección General que imponga una multa mayor de cien colones, se podrá interponer los recursos que la ley establece para las tazaciones, debiéndose observar los mismos términos y procedimientos establecidos para el caso de éstas. Sin embargo, siempre que por razón de los recursos interpuestos el monto del impuesto fuera réctificado o modificado, la Dirección General o el Tribunal de Apelaciones, según el caso, y de acuerdo con las reglas establecidas por esta ley, rectificará o modificará de oficio, la multa que se hubiere fijado, en aquéllcs elementos que dependan de la existencia o cuantía de dicho impuesto".

Ha ocurrido por otra parte, que en algunos casos que se ha interpuesto recurso de Amparo, se ha querido probar dentro de éste ciertos extremos que no se lograron establecer en los demás recursos, olvidando que el recurso de Amparo, es propiamente un control de la legalidad de la resolución o fallo impugnado, y aún va mas allá pues protege o tutela los derechos que garantiza la constitución, siendo en consecuencia, un control de constitucionalidad. Para que pueda usarse la acción de Amparo Constitucional, es indispensable, no solo que se hayan usado los recursos franqueados por la ley dentro del procedimiento en que se pronunció el fallo, sino que además que se hubieren aportado las pruebas necesarias, adecuadas y pertinentes a la impugnación, y que sin embargo, no se lograre la reparación del acto arbitrario; porque si no se aporta esa prueba, los Tribunales de Instancia no tienen la base necesaria para conocer en toda su amplitud de los hechos alegados y los fundamentos de sus pretensiones y no se puede subsanar esa omisión voluntaria o involuntaria, presentándolas ya dentro del juicio de garantía, y si se introducen, serán inefectivas, porque como antes se dijo,

en el juicio de garantías, no se califica la legalidad de las resoluciones impugnadas, sino que en él se determina y declara, si con esas resoluciones las autoridades demandadas, están conculcando en perjuicio del contribuyente, algún derecho que le otorga la Constitución Política y que está garantizado con el Amparo Constitucional.

Si la Sala de Amparos entrara a apreciar las pruebas aportadas y a resolver en atención a ellas, indudablemente que estará conociendo en instancia, lo cual es contrario a los principios que informan el Derecho Procesal, así como también a la esencia misma del Amparo Constitucional. Ya lo ha dicho la misma Sala de Amparo, que no existe ningún principio en nuestro régimen legal, que autorice la prolongación del procedimiento en que fueren dictadas las tasaciones impugnadas, mediante el juicio de garantías; que ése procedimiento únicamente puede prolongarse, mediante los recursos previstos en la ley de la materia que permiten a las autoridades respectivas conceder en grado y pronunciar sus resoluciones de acuerdo con el Art. 421 Pr., vale decir: "Las sentencias recaerán sobre las cosas litigadas y en la manera en que han sido disputadas, sabida que sea la verdad por las pruebas del mismo proceso. Serán fundadas en las leyes vigentes; en su defecto, en doctrinas de los expositores del Derecho; y a falta de unas y otras, en consideraciones de buen sentido y razón natural".

## TITULO VII

### RECAUDACION Y PAGO DEL IMPUESTO

#### CAPITULO I

a) Pago ordinario; b) Retención, c) Otros aspectos; 1) Rebaja del Porcentaje de Retención; 2) Obligaciones del Agente de Retención y 3) Pago de Retenciones; d) Impuesto en mora; e) Devoluciones.

#### a) PAGO ORDINARIO

El pago del Impuesto computado en las declaraciones se hace dentro de los dos meses siguientes a aquel en que terminó el plazo para presentarla y tratándose de impuesto tasado por la Dirección General de Contribuciones, en el mismo término, pero contado a partir del si-

guiente a aquél en que cause estado la resolución respectiva. La Dirección General de Tesorería puede conceder plazos escalonados hasta por seis meses, para el pago de dicho impuesto.

Dicha Oficina de Contribuciones es del criterio de que un contribuyente puede modificar su declaración, mientras no haya prescrito el derecho que tiene para fiscalizarla, pero si a causa de la modificación resultare una diferencia de impuesto a pagar con relación a la declaración modificada, para que pueda cancelarse dicha diferencia sin recargo alguno, deberá presentarse la solicitud antes de que termine el plazo que para el pago ordinario del impuesto determina la ley, por lo que en la resolución correspondiente por medio de la cual se tiene por ampliada la expresada declaración, se da un plazo prudencial. Tal criterio si en el mayor número de casos es justo, por parte de algunos contribuyentes se puede prestar a abusos, porque si no pueden o no quieren pagar en el plazo ordinario, les bastará presentar solicitud de modificación aún el último día de dicho plazo ordinario, seguros de que al resolverseles sobre dicha modificación, se les concederá otro plazo para pagar la diferencia de impuesto sin recargos y sin intereses, lo que no sucedería si es la Dirección General de Tesorería, la que se lo concediera, pues ésta si le cobraría intereses; además de la Dirección General de Contribuciones Directas, puede venir a resolver dicha solicitud de ampliación y plazo, transcurrido un buen tiempo después de haberse presentado.

b) RETENCION

Otra de las novedades de la Ley de Impuesto de 1963, fué el establecimiento de una retención especial sobre utilidades distribuibles de las Sociedades anónimas.

El sistema de retención se estableció en la ley de 1951. No es un pago definitivo, sino que sirve para asegurar el pago del impuesto, en una forma más cómoda y menos engorrosa para el contribuyente; con esta nueva retención no se hizo mas que ampliarse ese sistema, tratando de recaudarse en el momento mas oportuno o sea en el momento en que



el contribuyente está en mejores condiciones de pagar el impuesto.-----  
Desde el momento de efectuarse tal retención nace el crédito para el socio; éste pues, recibe el dividendo con un crédito adicional, que puede descontar contra su impuesto; lo que en consecuencia, viene a ser menos sensible.

Veamos algunas de las disposiciones pertinentes decía el Art.---  
76 "Las Sociedades anónimas domiciliadas en el país retendrán en cada ejercicio impositivo a cuenta del impuesto que a los socios les corresponda pagar sobre los dividendos que recibirían, el 15% del total de las utilidades distribuibles de la sociedad, con deducción del impuesto de la propia sociedad y de las utilidades que constituyan dividendos que reciban de otra sociedad, excepto las sociedades anónimas cuyo capital no excediere de cien mil colones, las cuales retendrán únicamente el 10%.

Si el socio fuere otra sociedad que reciba esos dividendos exentos por el Artículo 23 de esta Ley, deberá trasladar, al distribuir a sus propios socios, el derecho de usar la retención mencionada".

Lo primero que advertimos ¿a qué capital se refiere? Sabemos que las acciones de una Sociedad Anónima pueden estar únicamente suscritas en su totalidad, pero no pagadas en su totalidad y para efectos fiscales, puede haber diferencia también entre el capital social y el que resultare contablemente. Esto ofrece dificultades tanto en el momento de efectuar la retención, como cuando la sociedad trata de verificar la distribución, es decir, sacar la proporción que de la utilidad distribuible o distribuida corresponde a cada socio. Creemos que el hecho de que un socio no haya pagado todas las acciones que ha suscrito, nada influye en la proporción de la utilidad distribuible o distribuida que le pueda corresponder, pues la sociedad hace el reparto tomando al contribuyente como que todas las acciones las hubiese pagado; por las acciones suscritas y no pagadas nacerá un crédito de la sociedad contra el socio; éstos podrán acordar la forma en que se pagará, pero ello pues, es independiente, nada tiene que ver para la determinación de la

proporción de la utilidad. En base en las consideraciones anteriores, será pues el capital suscrito y no el pagado el que se tomará en cuenta.

Dice el Art. 77 de la Ley: "Toda sociedad anónima domiciliada - en el país que distribuya dividendos a una persona jurídica no domiciliada o a cualquier contribuyente comprendido en los literales a), b) y d) del Art. 35, además de efectuar la retención a que se refiere el artículo anterior, deberá retener el 28% sobre la cantidad a entregar a dicha persona después de hacer aquélla retención".

Si relacionamos ambos artículos notamos, que tratándose de un contribuyente no domiciliado, hay casos, por ejemplo de una persona jurídica que se le retiene con base en el Art. 76, el 15%, y con base en el Art. 77 el 28%, o sea en total 43%, lo cual no está acorde con el Art. 41 de la misma ley, que las grava con impuesto del 38% sobre su renta imponible.

Esta retención contemplada en el Art. 76, prácticamente solo estuvo en vigencia desde el 31 de diciembre de 1963 hasta el 27 de mayo de 1966, porque el veinte de mayo de 1966, se dió el Decreto No. 609, por medio del cual se derogó expresamente dicha disposición legal.

En otros aspectos veremos 1) Rebaja de porcentaje de retención- 2) Obligaciones del Agente de retención y 3) Pago de Retenciones.

#### 1) REBAJA DE PORCENTAJE DE RETENCION

Esta rebaja de porcentaje de retención, está contemplada en el Art. 82 que dice: "Cuando en los casos previstos en los dos artículos anteriores el contribuyente estime que la suma a pagarsele o acreditársele no constituya renta neta en su totalidad, podrá, aportando elementos de juicio suficientes, solicitar a la Dirección General de Contribuciones Directas que ésta fije un porcentaje de retención menor del señalado.

La Dirección General tomará en cuenta las razones apuntadas por el contribuyente tendientes a demostrar la porción que de dicha suma debe considerarse renta neta y cuando lo estime procedente autorizará

el porcentaje menor que sea necesario para que aplicado a la renta a pagar o acreditarse dé una cantidad igual a la que resulte de aplicar el 28% o 38%, en su caso, sobre la suma que, a juicio de la misma Dirección y exclusivamente para estos efectos, se pueda estimar como renta neta.

La autorización a que se refiere el inciso anterior se concederá siempre que el contribuyente garantice previamente al interés fiscal, para lo cual serán admisibles las mismas garantías que señala el Art. 113 y el procedimiento para su calificación y otorgamiento será el establecido por el Reglamento. La cuantía de la garantía que debe rendir el contribuyente, será fijado por la Dirección General de Contribuciones Directas, la cual en ningún caso podrá ser menor de  $2\frac{1}{2}\%$  de la suma a págarsele o acreditársele al interesado. El plazo que cubra la garantía no podrá ser menor de dos años a contar de la fecha en que se pague o acredite la renta sujeta a retención".

Que persona tiene derecho a esta rebaja? Cuales son las razones que se pueden invocar para demostrar que la suma a pagarse o acreditar se no constituye renta neta en su totalidad? Cómo se procede para determinar el porcentaje? Son preguntas que es necesario hacerlas para fijar claramente el sentido de dicha disposición legal. En primer lugar, los dos artículos anteriores comprenden a la persona natural o jurídica no domiciliada? son esos sujetos de impuesto pues, los únicos que pueden hacer uso de este derecho.

De este derecho hacen uso sobre todo las personas jurídicas no domiciliadas que se comprometen a efectuar trabajos al Gobierno Salvadoreño, como por ejemplo para la construcción de carreteras pavimentadas, para preparar estudios para la protección de inundaciones, drenaje, regadío, etc.

Las razones que pueden darse para justificar la rebaja de porcentaje son diferentes en cada caso particular, pero todo se concreta en el hecho de que la persona a quien efectuarán el pago por los trabajos, tenga que realizar gastos necesarios para un buen desempeño del mismo, como por ejemplo comprometerse a suministrar los materiales, plantas, --

equipo, herramientas, accesorios, mano de obra, transporte y otros similares.

Con relación a la determinación del porcentaje, imaginemos el caso sencillo de que la renta bruta a pagarse a una persona jurídica no domiciliada es de ₡10.000.00 pero se ha comprobado que la renta neta que recibirá ascenderá a ₡6.000.00. Cual es el porcentaje menor que sea necesario para que aplicada a la renta a pagarse o a acreditarse (₡10.000.00) dé una cantidad igual a la que resulta de aplicar el 38% sobre la renta neta (₡8.000.00)?

Aplicando el 38% sobre ₡6.000.00 nos dá la suma de ₡228.00, luego el porcentaje que podrá autorizarse será el 22.80% que aplicado a la renta bruta dá exactamente ₡228.00.

Es importante hacer ver, que para el procedimiento para la calificación de la garantía, se remite al Reglamento de la Ley de 1963, existiendo diferencia en algunos aspectos, entre las garantías que se dan conforme al artículo 113 de la ley y las que se tratan en el presente caso; por ejemplo allá, la cuantía de la caución ofrecida por el contribuyente no podrá ser menor del monto más un tercio de la cantidad que represente el total del impuesto, multas, recargos e intereses determinados a cargo del contribuyente, menos la cantidad retenida correspondiente al impuesto discutido; acá en cambio, en ningún caso puede ser menor del 2 $\frac{1}{2}$ % de la suma a pagársele o acreditársele al interesado, y por otra parte si allá es necesario que la garantía esté vigente hasta la completa cancelación del impuesto y multas, que se determinen por resolución firme que se tenga por definitiva, así como también los recargos e intereses respectivos, en el presente caso, el plazo que cubre la garantía no podrá ser menor de dos años a contar de la fecha en que se pague o acredite la renta sujeta a retención.

## 2) OBLIGACIONES DEL AGENTE DE RETENCION Y 3) PAGO DE RETENCIONES

Entre las obligaciones del Agente de Retención se destacan la de dar recibo al contribuyente por las cantidades retenidas y la de enterar en tiempo al funcionario encargado de la recaudación del impuesto, esas cantidades retenidas.

La Ley de 1963, como trajo modificaciones en cuanto al cómputo del impuesto y por ende en los porcentajes de retención también introdujo cambios en los plazos para pagar tales retenciones, así tenemos que conforme el Art. 89 de la Ley, las cantidades retenidas del 28% a personas naturales no domiciliadas, sobre sumas provenientes de cualquier clase de rentas obtenidas en El Salvador, del 38% a personas jurídicas no domiciliadas sobre esas mismas clases de rentas, del 3% o 38% sobre premios y las retenidas conforme a las tablas de retención vigente, debe enterarlas, dentro del mes que inmediatamente siga al mes calendario en que se efectuara la retención. Las retenidas del 10% o 15% sobre utilidades distribuibles o sobre dividendos, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de retención y en los demás casos, o sea cuando la Dirección General de Contribuciones Directas, autorice una rebaja en el porcentaje de retención o se determine discrecionalmente por la misma oficina, la cantidad a retenerse por deudas de impuesto, multas, adeudos, se enterarán, a más tardar, en los primeros quince días siguientes al trimestre del año calendario en que se hubiere efectuado la retención o en los plazos especiales determinados por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con la Corte de Cuentas de la República. Las Tablas de retención están incorporadas al Reglamento de la Ley y en consecuencia, son de aplicación general y obligatoria.

d) IMPUESTOS EN MORA

Si el contribuyente no paga en los plazos que ya se han mencionado y que están contemplados en el Art. 74 de la Ley, puede promoverse contra él, juicio ejecutivo por medio del Juez General de Hacienda, a pedimento del Fiscal General de la República y hay que advertir, de que como excepciones en el Juicio Ejecutivo, sólo puede oponerse la de pago, para obtener la extinción de la obligación, excepción que puede oponerse en cualquier estado del juicio ejecutivo.

e) DEVOLUCIONES

Entremos a considerar un tema de mucha importancia.

Aunque se ha querido evitar por medio de las llamadas "Operacion

nes de Ajuste", contempladas en las Tablas de Retención vigente, que se retenga al contribuyente mayor cantidad que la que le corresponde pagar como impuesto sobre la renta, en la práctica, no se ha logrado esa finalidad, pues, las personas encargadas de efectuar las retenciones o Agentes de Retención, no le dan exacto cumplimiento a esa Regla de Aplicación.- Las Operaciones de Ajuste, como su nombre lo indica, consisten en ajustar en lo posible las cantidades retenidas, al impuesto que le corresponde pagar al contribuyente.- Como el ejercicio fiscal ordinario es de un año, comprendido del 1.º de Enero al 31 de Diciembre de cada año, se realizan en el mes de Diciembre de cada año; se suman las diversas retenciones que se le han hecho al contribuyente en los once meses comprendidos de Enero a Noviembre, se verifica el cómputo de su impuesto y se comparan ambas cantidades.- Si el impuesto total retenido fuere igual o excediere al impuesto que corresponda al interesado durante el año calendario, no se efectuará ninguna retención al hacerse el último pago.- Algunos Agentes de Retención, al notar de que las retenciones son superiores, incorrectamente, devuelven el excedente al interesado, lo cual, constituye un error, - pues según esta Regla de Aplicación, se les autoriza para no retener en el último pago, pero no para devolver, ya que ésta es facultad propia de la Dirección General de Contribuciones Directas y para proceder a ello, necesitan en todo caso autorización expresa de dicha Oficina.-

Dice el inc. 1.º y 2.º del Art. 95 de la Ley: "Cuando el impuesto pagado conforme a la declaración, depositado o retenido, exceda del monto del impuesto determinado por la Dirección General, o cuando la persona no tuviere capacidad contributiva de conformidad con la ley, dicha Oficina dictará la resolución correspondiente para - que,, de acuerdo con la ley, se devuelva al interesado el excedente o la suma pagada, depositada o retenida, según el caso.- Dichas cantidades no devengarán intereses.- En cualquier caso, la devolución deberá efectuarse a mas tardar dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución definitiva, la cual -

deberá pronunciarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.-

En igual forma se procederá respecto de las multas, recargos e intereses pagados cuya cuantía sea disminuida por resolución firme.-

Los depósitos se dan por ejemplo cuando se ha garantizado el -- Fisco de la República de El Salvador, el pago de alguna cuota original o complementaria, verificándose en la Colecturía de Impuestos Directos por haber algún recurso pendiente de resolución de los que admite la ley.- Al resolverse el recurso y quedar firme la resolución respectiva procede la devolución de la cantidad depositada o parte de ella, según sea el caso.- Igualmente sucede cuando se garantiza el pago de multas, recargos e intereses, y la cuantía fijada originalmente, es disminuida por resolución firme.-

En algunos casos, una deficiente revisión en la declaración en el momento que se presenta en las Delegaciones Fiscales Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas, por parte de las personas encargadas de ello, obligan al contribuyente a computarse un impuesto mayor que el que le corresponde pagar y es por tal motivo que al ser fiscalizadas posteriormente, se encuentran esas diferencias a devolver.-

Las devoluciones deberían hacerse de oficio y no esperar una solicitud de parte del contribuyente, pues tanto interesa al Estado como a este último; a aquél porque puede hacer un cálculo bastante aproximado de los ingresos para fines presupuestales y en un momento dado puede evaluar su situación económica en este aspecto tributario, y para el contribuyente porque no se le obligaría a mantenerse en esa incertidumbre, máxime que si no obstante fiscalmente un ejercicio de imposición es independiente de otro, el contribuyente puede seguir incurriendo en los mismos errores, y además no se cumple ese requisito de certidumbre que debe imperar en cuánto al pago del impuesto.-

Dicha disposición legal dice, que la resolución definitiva ordenando la devolución, debe de pronunciarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud respectiva.-Es-

to no se cumple, primero, porque hay problemas de control interno, ya que la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Tesorería, deben de armonizar su actuación en este sentido, y segundo, que la primera oficina mencionada, tiene atrasos de años en la fiscalización de las declaraciones respectivas, y a última hora, para evitar que prescriba su derecho de fiscalización y perder buenos ingresos por falta de tasación, prefiere naturalmente los contribuyentes que declaren una renta bruta y neta considerables y como consecuencia, tienen una capacidad contributiva grande.-

#### TITULO VIII

#### SANCIONES

a) multas; b) recargos; c) intereses.-

#### Sanciones

Es importante hacer ver, que las multas, recargos y los intereses son originados por situaciones fiscalmente distintas.- Así tratándose de declaraciones, las multas proceden por declaración extemporánea; es una sanción que impone la Dirección General de Contribuciones Directas por medio de resolución, tan solo al comprobar que una declaración ha sido presentada fuera del plazo legal, y tratándose de recargos, éstos proceden cuando se paga extemporáneamente el impuesto y son cobrados por el Colector al recibir el pago del tributo y aunque no los cobrare, subsiste la obligación de pagarlos; en cuánto al pago pues, existe esa diferencia.- Ya lo dice el Art. 105 de la Ley en sus incisos 1o. y 2o. "Las multas que establece esta ley deberán enterarse dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que cause estado la resolución respectiva.-

Los recargos e intereses se pagarán juntamente con el impuesto sin necesidad de resolución o requerimiento.- En consecuencia, la obligación de pagarlos subsistirá a pesar de no exigirlos el colector al recibir el pago del impuesto".-

De lo anterior se infiere, que no es de extrañar que un contribuyente se encuentre al mismo tiempo, en ambas situaciones.-



Con relación a los intereses es también cosa distinta de los recargos.- Puede ocurrir de que el impuesto tasado, no se pague porque hay recurso pendiente de resolución o bien que el impuesto que el contribuyente se ha computado, no se pague porque ha solicitado plazo o simplemente no ha querido cancelarlo.-

En el primer caso hasta los doce meses, que comienzan a contarse desde la fecha del plazo ordinario, no se cobran intereses, pero - excediendo <sup>de</sup> estos doce meses de mora, los recargos de que se ha hablado se suman al impuesto y sobre el total de dicha suma, se paga el interés del séis por ciento anual, de esta fecha en adelante.- En el segundo caso, que se ha concedido plazo para el pago del impuesto, se pagan intereses por toda la fecha de la prórroga, y en el tercer caso, hasta el día que se efectúa el pago del impuesto.-

Durante el tiempo que permanece pendiente de resolución el recurso, no se cobran recargos ni intereses, es decir, por el lapso comprendido entre la fecha en que el recurso fuere interpuesto y aquélla en que cause estado la resolución recurrida. Esto opera en todo caso? Sin embargo de que algunos creen que si el contribuyente no sale victorioso en el recurso, por ejemplo por haber comprobado los extremos de su solicitud de rectificación y se declara sin lugar la rectificación de la resolución por la que se le ha tasado impuesto complementario de impuesto sobre la renta; en ese caso, dicen, el recurrente sí tiene que pagar recargos e intereses en ese lapso.-Realmente no imagino en que puedan fundamentarse.- La disposición es clara y no hace distinciones: sea que se gane o pierda; sea que se rectifique la resolución o se declare sin lugar, no está obligado a pagar los recargos e intereses que pudieran haberse generado en ese tiempo.-Distinto era antes.- cuando regía la ley de 1916, pues ésta en la misma situación planteada, no hablaba de recargos; entonces era legal cobrarlos.-

También si un contribuyente al ir a pagar extemporáneamente en un Banco, éste por equivocación le cobra intereses en exceso. Podrá solicitar ante la Dirección General de Contribuciones Directas, devolución de esa suma pagada en exceso? No.- Los intereses es adeudo cuya liqui-

dación y recaudación compete hacer al Colector al momento de recibir el pago extemporáneamente del tributo respectivo, por consiguiente, tratándose de rentas recaudadas indebidamente, es el Ministerio de Hacienda el competente para autorizar la devolución, de conformidad al Art. 51 de la Ley Orgánica de Presupuesto.-

#### TITULO IX

#### DISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIAS

#### CAPITULO I

a) ASPECTOS GENERALES: 1) Carácter secreto de las listas de contribuyentes y tasaciones; 2) Solvencias y 3) Notificaciones.-

#### 1) CARACTER SECRETO DE LAS LISTAS DE CONTRIBUYENTES Y TASACIONES;-

Las listas de contribuyentes que tiene registrados la Dirección General de Contribuciones Directas, se forman a base de las investigaciones que por medio de algunos empleados de la misma realiza la expresada oficina y otras, son resultante del esfuerzo conjunto de dicha Dirección General y del Ministerio de Hacienda.- Si tales listas son exclusivamente para fines fiscales, solamente deben servir al Estado y no a los particulares.- Estos no pueden llegar a la Dirección General de Contribuciones Directas, como llegan a las oficinas del Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, a consultar la capacidad económica de cada persona; asimismo, la persona que con ocasión de las funciones o atribuciones intervenga en la determinación, percepción o procedimiento del Impuesto sobre la Renta, no puede divulgar o dar a conocer esas listas y tasaciones, ya que incurriría en el delito de "Violación de Secretos", contemplado en el Capítulo IV del Título VII del Código Penal (Arts. 295 a 298 inclusives Pn.).- La Dirección General de Contribuciones Directas pues, no está obligada, sino que por el contrario se le prohíbe, dar informes por ejemplo a un Juez ante quién se promueve un juicio ejecutivo, referente a si el deudor o ejecutado tiene o no bienes, cantidad de ingresos, naturaleza de éstos o cualquier otro dato relacionado con la capacidad o situación económica de éste.-

#### 2) SOLVENCIAS

La constancia de solvencia extendida por la Dirección General -

de Contribuciones Directas, es un requisito necesario para ejecutar ciertos actos y sirve al mismo tiempo de garantía para la persona que los lleva a cabo.- Veamos las solvencias que se pueden extender en distintos actos.-

En primer lugar, se necesita solvencia para efectos de poder inscribir los testimonios en el Registro respectivo, cuando se realizan contratos en que se enagenen inmuebles o se graven con hipoteca o se constituya en ellos, anticresis, así como de constitución, modificación, disolución y liquidación de sociedades, tanto a las partes contratantes como a las propias sociedades, con la excepción de que cuando el adquirente a título gratuito o el acreedor sea el Fisco de la República o alguna institución oficial, no necesita de dicha solvencia.- Todo de conformidad al Art. 111 de la Ley de 1963.- Este artículo - Comprendió todos los actos o contratos? Creo que no.- Así por ejemplo en la venta forzada que se hace en virtud de ejecución en juicio ejecutivo o adjudicación de bienes o bienes al acreedor hay traspaso del dominio de esos bienes embargados, y sin embargo, no comprendió esa situación, pues tal disposición solo se refiere a los contratos y actos voluntarios, lo cual se confirma con el siguiente Art. 112, que en lo pertinente dice: "En ningún Registro Público se inscribirá un instrumento en que se consigne algún contrato de los mencionados en el artículo anterior, mientras no se presenten las correspondientes constancias de solvencias, etc."- No obstante, algunos Registradores para que puedan inscribirse dichos títulos, exigen solvencias tanto del deudor ejecutado como del acreedor o adjudicatario, con lo cual se crea el problema para el interesado.- Quizás los Registradores que exigen dichas solvencias, tengan en mente lo preceptuado en el inc. 3o. del Art. 652 del Código Civil, que dice: "En las ventas forzadas que se hacen por decreto judicial o a petición de un acreedor, en pública subasta, la persona cuyo dominio se transfiere es el tradente, y el Juez su representante legal".- Pero sigo creyendo, que la creación de esta ficción legal de representación era necesaria para llevar a cabo la tradición del dominio en esta clase de ventas, pero nada más hasta allí, es decir,

sin que esa representación llegue a sustituir la voluntad del tradente hasta el grado de considerar este hecho o acto, como un contrato.- Por lo demás como antes dije, el Art. 111 de la Ley de Impuesto de 1963 solo se refiere a los contratos.- Que no haya razón para que solamente se refiera a los contratos, es ya otra circunstancia que habría que analizar, en forma distinta a la situación planteada; pero quedémonos solamente con lo que hemos expuesto.-

En segundo lugar, es necesaria la solvencia cuando el contribuyente desea intervenir en actos o contratos para cuya realización la ley exige la presentación de la constancia en el pago del impuesto sobre la renta y tiene pendiente de resolución algún recurso de los establecidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta o pendiente Amparo Constitucional; esto con base en el Art. 113 de la misma ley.-

De todas las garantías admisibles para asegurar el interés fiscal en este caso, las que mas frecuentemente se dan son el depósito de dinero y la fianza bancaria.- El depósito de letras o bonos del Estado, de cédulas hipotecarias o de otros títulos garantizados por el Estado o instituciones bancarias nacionales, hipoteca de bienes del contribuyente o fianza hipotecaria, no se dan porque implican problemas retardatorios tanto en el otorgamiento como en su calificación, trayendo como consecuencias perjuicios al contribuyente que necesita urgentemente esas solvencias para llevar a cabo los expresados actos o contratos.-

Tratándose del depósito de dinero solamente se provee resolución autorizándolo y el interesado lo verifica en una Colecturía, en el Banco Central de Reserva de El Salvador o en una de sus depositarias autorizadas.- Generalmente se realizan en la Colecturía de Impuestos Directos.-

Tratándose de fianza bancaria, si bien es cierto que primero se provee resolución autorizando la fianza y después se califica para aprobarla, estos proveídos se efectúan sin retardo alguno, y los contribuyentes logran el otorgamiento de la fianza por el Banco, pagando a éste una pequeña comisión.-

El documento de fianza bancaria se redacta en una foja de papel

sellado según sea la cuantía a asegurar y en los siguientes términos:  
No.-.....En la ciudad de San Salvador, a las nueve horas del día.....  
de.....de mil novecientos sesenta y ..... Ante mí.....  
Notario de este domicilio, con asistencia de los testigos que al final  
diré, comparece el señor....., Agricultor y Banquero, de este domi-  
cilio, con cédula de identidad personal número....., actuando en  
nombre y representación como Gerente del Banco..... y dice: Que  
el Banco que representa se constituye fiador a favor del Fisco de la  
República de El Salvador, hasta por la cantidad de ....., para ga-  
rantizar el pago de cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta  
percibida por el señor....., en el ejercicio de imposición compren-  
dido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1966 y multa por evasión  
no intencional, fijadas a cargo de éste, por resolución proveída por  
la Dirección General de Contribuciones Directas, a las nueve horas ..  
del día veinticuatro de Agosto de mil novecientos sesenta y siete, de  
la cual se ha interpuesto recurso de rectificación aún no resuelto, -  
asi como también para garantizar el pago de los recargos e intereses  
correspondientes.- Dicha cuota, multa, recargos e intereses, se espe-  
cifican en la siguiente forma: Impuesto \$....., mas un tercio de  
lo anterior \$.....; recargos \$.....; intereses \$..... ( en  
letras).- La presente fianza bancaria estará en vigencia hasta la com-  
pleta cancelación del impuesto y multas que se determinen por resolu-  
ción firme que se tenga por definitiva, asi como también de los recar-  
gos e intereses correspondientes.- Para los efectos de las obligaciones  
que contrae, el Banco fija su domicilio en esta ciudad, sometién dose a  
la jurisdicción de sus Tribunales, y renuncia al derecho de apelar del  
decreto de embargo, sentencia de remate y de cualquier otra providen-  
cia alzable que se pronunciare en el juicio ejecutivo correspondiente,  
asi como también al beneficio de excusión de bienes y de exigir fianza  
al depositario que se nombre, el que será de la elección del señor ---  
Fiscal General de Hacienda.-

Se acostumbra que la persona afianzada a su vez, en el mismo --  
instrumento se obligue a reembolsar al Banco lo que éste pudiere pa-

gar en virtud de la misma fianza, pero este requisito no es indispensable para la Dirección General de Contribuciones Directas, para extender la solvencia, pues lo que interesa es la fianza a favor del Fisco de la República de El Salvador y no la garantía a favor del Banco.-Sin embargo, expondremos una de las formas en que redactan dicha obligación.- A continuación pues, de lo antes relacionado agregan: Está presente también en este acto, el señor....., quién firma....., de tantos años de edad, Comerciante y de este domicilio, con cédula de identidad personal número....., y dice: que está perfectamente enterado de los términos de esta escritura y por esta razón se obliga para con el Banco....., a reembolsarle cualquier suma de dinero que dicho Banco tenga que pagar a favor del Fisco de la República de El Salvador, como consecuencia de la fianza otorgada por medio del presente instrumento.- A este efecto, aceptará con pleno valor probatorio en su contra los documentos de pago extendidos por las oficinas respectivas a favor del referido Banco.- Además, se obliga a pagar al mencionado Banco, una comisión de uno y medio por ciento anual, sobre el monto que el Banco estuviere garantizando, por cada año o fracción de año que durare la garantía.- Para garantizar el exacto cumplimiento de las obligaciones que por su parte contrae, el señor....., constituye primera hipoteca a favor del Banco....., hasta por la cantidad de \$..... ( Y además se describe exactamente en todos sus linderos el bien o bienes hipotecados y se observan las demás formalidades exigidas).-Que para el caso de ejecución valúa el señor..... el inmueble descrito en la cantidad de \$..., cuyas dos terceras partes servirán de base al remate o adjudicación, quedando instruido de los efectos de este valúo, mediante explicación que le dió el suscrito notario.- Para las acciones judiciales y extrajudiciales que resultaren de este instrumento, el compareciente señor... señala como domicilio especial el de esta ciudad y renuncia al derecho de apelar del decreto de embargo, sentencia de remate y demás providencias del juicio ejecutivo que admitieren tal recurso.- El nombramiento de depositario de los bienes que se embarguen, recaerá en la persona --

que el Banco designe, persona a quién el señor....., exonerará de la obligación de rendir fianza.. Serán por cuenta del señor..... los gastos de esta escritura, papel sellado, registro y su oportuna cancelación, así como cualquier otro que el Banco hiciere con motivo de este contrato, y también las costas procesales y las personales, aún cuando por sentencia no fuere condenado a ellas.- Advertí a los otorgantes antes de la autorización de la presente escritura, que para que ésta sea inscrita en el Registro de Hipotecas correspondiente, será necesaria la presentación de las constancias de solvencia respectiva ante el competente funcionario.- Hoy fe de ser legítima la personería del señor. ...., por haber tenido a la vista y considerar suficientes los documentos siguientes: a) escritura pública de constitución del Banco. ...., celebrada. .... e inscrita bajo el número....., en la cual consta que el plazo de duración del Banco vencerá..... y que la representación judicial y extrajudicial del Banco corresponde al Presidente y al Gerente, quienes la ejercerán conjunta o separadamente, pudiendo celebrar actos en nombre de la institución como el contenido en este instrumento y b) la certificación extendida por el Presidente del Banco señor....., en tal fecha, que contiene el Punto..... del acta Número..... correspondiente a la sesión celebrada por la Junta Directiva del Banco en tal fecha, en la que consta que dicha Junta nombró Gerente del Banco al señor....., nombramiento que está vigente, y está inscrita esta certificación en.....Así se expresaron.....Leída que les fue por mí íntegramente en un solo acto.....en presencia de los testigos ....., ratifican el contenido y firmamos.- De todo doy fé.-

Otras veces y sobre todo cuando la fianza es de poca cuantía, de la expresada garantía no se otorga escritura pública sino que documento autenticado, pero siempre con todas las formalidades legales, compareciendo ante el notario únicamente el representante legal del Banco, que en nombre de éste dará la fianza, y no el afianzado por no ser necesario, pues como vimos, se le hace comparecer únicamente para

que garantice al Banco.-

Por último hay otra forma de garantía distinta de las dos tratadas anteriormente, que es cuando el contribuyente sin tener recursos pendientes de resolución y sin estar solvente con el Fisco, quiere efectuar operaciones por las cuales es preciso haber cubierto dicho impuesto sobre la renta adeudado; en este caso, puede obtener autorización para realizarlas garantizando la cancelación del mismo.- Hay que aclarar que en la presente situación, no es solvencia la que la Dirección General de Contribuciones Directas expide, sino autorización para que la operación se pueda efectuar; de allí que el procedimiento, otorgamiento y calificación de la garantía es diferente al caso anterior.- Aquí se presenta la solicitud en que se pide se fije la cantidad a afianzar, indicando con toda claridad la persona o personas con quién o quienes se va a celebrar el contrato y la determinación clara e inscripción de los bienes objeto de él, así como el plazo que se desea para pagar la deuda y se acompaña a la solicitud el instrumento en que conste la obligación del pago, ya sea parcial o de una sola vez.-

En el instrumento de obligación debe constar claramente la obligación y la forma de pago y el compromiso de garantizar dicho pago, con cualquiera de las garantías anteriormente relacionadas, con la advertencia de que el monto de la caución no podrá ser menor del duplo de los impuestos que deban garantizarse.- Una vez autorizado el otorgamiento de la garantía, si se trata de fianza bancaria, se otorga en igual forma, detallando claramente los Mandamientos de Ingreso, en que consten la obligación.- Tanto el procedimiento como todos los demás requisitos legales para el otorgamiento válido de estas garantías, está establecido en el Decreto No. 17 de fecha 20 de Junio de 1941, Publicado en el Diario Oficial No. 142, Tomo 150 del 27 del mismo mes y año.-

### 3) NOTIFICACIONES

La notificación es el acto por medio del cual, la Dirección General de Contribuciones Directas hace saber al contribuyente, las providencias de aquélla.- En lo sustancial, la notificación de las providencias se llevan a cabo en la misma forma que en el Código de Proce-



limientos Civiles, pero hay algunas necesarias diferencias, entre ellas, que pueden ser notificadas al contribuyente por medio de las Delegaciones Fiscales Departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas o por medio del Alcalde del correspondiente domicilio, y que la notificación es válida si se notifica a cualquiera de los herederos mayores de edad cuando se trata de una sucesión, aunque no se le haya dado la representación de la misma, y a cualquiera de sus representantes o empleados mayores de edad, cuando se trata de una sociedad.-

La diligencia de la notificación es de suma importancia para el contribuyente; por medio de ésta se entera de las providencias de la Dirección General de Contribuciones Directas, que repercuten en sus intereses económicos, afectándolo o beneficiándolo.- Veamos un caso en que se le perjudica: por medio de un edicto que se fijó en el tablero de dicha Oficina, se notificó a un contribuyente el establecimiento de una cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta, por determinado ejercicio de imposición.- Este edicto se fijó porque al presentarse el notificador al lugar señalado por el contribuyente como su domicilio, no pudo ser encontrada su casa y según manifestaron en aquella oportunidad los vecinos, aquél era persona desconocida en dicho lugar.- Esto último -- consta en la razón puesta por el notificador.-

El contribuyente a los tres meses siguientes, cuando se presenta a la Dirección General de Contribuciones Directas a solicitar una solvencia de impuestos, se le informa de que no puede dársele porque está en deber el impuesto que se le ha determinado como cuota complementaria y hasta ese día, interpone recurso de rectificación de dicha resolución, exponiendo como razón lo antes expresado y de que no fue notificado personalmente, ya que en su expediente respectivo aparece que no se le encontró en su dirección particular y que en ese caso, debió buscársele también en la dirección donde tiene su establecimiento comercial, dirección que aparece anotada en su formulario de declaración.-

Naturalmente la Dirección General de Contribuciones Directas al tomar como válida la notificación, declara extemporáneo el recurso de rectificación, pero lo importante o esencial de esta situación no es eso,

sino que tratándose de notificaciones también tienen aplicación las formas determinadas en el Código de Procedimientos Civiles, en virtud del Art. 116 de la ley de 1963, que dice: " En la interpretación de las disposiciones de esta Ley y su respectivo Reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza.- Solo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, -- conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común".- El caso expuesto, no esté comprendido en el Art. 114 de la Ley que se refiere a la forma de notificar, luego tenemos que recurrir al Código de Procedimientos Civiles, ya que si bien es cierto que el contribuyente señaló un lugar que podía ser su casa, ésta no logró encontrarse; la diligencia practicada por edicto, no contraría el procedimiento señalado en el Art. 114 de la Ley, pues este caso no es de los contemplados en esta disposición.- Ahora bien, suponiendo que la notificación hubiere sido viciada, la misma Ley da el remedio, señalando la forma y el tiempo en que debe ser alegada, so pena de quedar subsanada, pues se trata de una nulidad relativa.- En el caso expuesto, el contribuyente compareció a interponer recurso de rectificación fuera del plazo legal para hacerlo, sin alegar la nulidad, subsanando con ello cualquier vicio del que pudo adolecer dicha diligencia.- Aclaremos que lo que debe alegarse es nulidad de la notificación por infracción de las formalidades establecidas por la ley y no inexistencia de una notificación.-

Distinto sería el caso de que por ejemplo a un contribuyente, que se le ha tasado una cuota complementaria, se le notifica por edicto cuando ya había fallecido.- Esta notificación sí es inexistente, porque es un acto que no nació a la vida jurídica; pero no obstante, si el heredero se muestra sabedor de la diligencia notificada informalmente, debe interponer el recurso de rectificación respectivo, porque de lo contrario, la Dirección General de Contribuciones Directas cuenta a partir de este momento en que el heredero se muestra sabedor, los quince días que estipula la Ley para interponer dicho recurso.- En otras pala-

bras, dicha Oficina considera, que si en este último caso, el heredero no interpone recurso de rectificación y solo alega la nulidad, por este solo hecho, está manifestando hacerse sabedor del establecimiento del impuesto complementario y entonces desde esta fecha, quedó legalmente notificado porque ya es representante legal de la sucesión y por lo -- tanto, si no interpuso recurso de rectificación pasados los quince días que indica la ley, tal resolución queda firme.--

Asimismo, aunque el acta de notificación adolezca de alguna in-- formalidad, si aparece claramente que se entregó el sobre a un heredero de la sucesión tasada, juntamente con una copia del dictámen pericial que sirvió de base a la tasación y tal acta está legalmente fir-- mada, no se podría alegar la nulidad de la misma, porque ningún per-- juicio se ha causado al derecho o defensa de la sucesión, ya que oportunamente tuvo conocimiento de la existencia de la resolución y dictámen relacionado y bien pudo impetrar el recurso pertinente.-

Dice el Art. 87 de la Ley de 1963 en su inc. lo. :En los casos a que se refiere el Art. 114 inciso 5o. de la Ley, es decir, cuando el contribuyente no tuviere cónyuge o compañero de vida, hijos, socios, dependientes ni sirvientes, o no se encontrare en su casa o se negare a recibir el sobre que contiene la transcripción de la tasación respectiva, se dejará dicho sobre con el vecino y si ésto no fuere posible, se fijará en la puerta de la casa una esquila cuyo texto será el siguiente, etc.

Esta disposición pues solamente ordena la forma de notificar -- cuando el contribuyente no se encontrare en su casa, no así cuando la casa fuere desconocida.- Si no se señala casa, tenemos que concluir -- que las notificaciones, citaciones o emplazamientos se tienen que hacer conforme el Art. 220 Pr., teniéndose como base el Art. 116 de la -- Ley.-

## CAPITULO II

### DISPOSICIONES TRANSITORIAS

#### a) Capitalización de Utilidades

#### a) CAPITALIZACION DE UTILIDADES

La capitalización de utilidades como su nombre lo indica, consiste en convertir en capital social utilidades que ha obtenido la Sociedad en alguno o mas ejercicios de imposición y que se han ido acumulando.

Podía ocurrir que al entrar en vigencia el Decreto 300 del Directorio Cívico Militar (1), las Sociedades hubieren tenido utilidades no distribuidas, Por medio del Decreto 502 del mismo Directorio (2), se les autorizó a que dichas utilidades se dividieran en diez cuotas iguales y el socio podía sumar una o varias de esas cuotas a su renta neta correspondiente a cada uno de los diez primeros ejercicios sujetos al referido Decreto 300, y el cómputo del impuesto variaba según se hubiere sumado una o varias cuotas.

Asímismo, podía ocurrir que esas mismas utilidades no distribuidas, estuvieren exentas del pago del impuesto por cualquier disposición legal.

La Ley de Impuesto de 1963, autorizó para capitalizar o distribuir en cualquier forma exentas de impuesto, ya fuere en acciones o en cualquier otra manera esas utilidades acumuladas, toda vez que se hubieren obtenido al cierre del último ejercicio de las sociedades, que concluyera antes de la vigencia de esta ley o sea hasta antes del 31 de diciembre de 1963. Pero si esas utilidades acumuladas antes de la vigencia de esta ley, eran de las que no habían pagado impuesto conforme el Decreto 502 mencionado o no estaban exentas, si se capitalizaban, tenía que pagarse un impuesto único del 10% sobre la cantidad que se capitalizara y toda vez que se realizara ésta dentro de un período hasta de dos años contados a partir de la vigencia de la Ley de 1963. En otros términos, esta forma de capitalización estuvo en vigencia hasta el 31 de diciembre de 1965.

---

(1) Decreto No. 300 de fecha 18 de septiembre de 1961, publicado en el Diario Oficial No. 170 Tomo 192 del 19 del mismo mes y año.

(2) Decreto No. 502 de fecha 21 de diciembre de 1961, Publicado en Diario Oficial No. 237, Tomo 193 del 23 del mismo mes y año.

Llama la atención de que muchas sociedades hicieron uso de ese derecho interpretando ampliamente la disposición legal que regulaba -- tal impuesto único del 10% sobre capitalización. Así por ejemplo, capitalizaban la suma de \$100.000.00 cuando solamente tenían como utilidades acumuladas la cantidad de \$80.000.00 y entonces, para completarlas \$100.000.00 que habían capitalizado, los socios aportaban por ejemplo la suma de \$5.000.00 y los otros \$15.000.00, acordaban ir tomándolos de las utilidades que la sociedad fuere obteniendo de ejercicios -- de imposición posteriores. Era eso correcto? creo que no, pues lo que se estaba haciendo con ello, era capitalizar utilidades futuras y esto naturalmente no lo autorizaba la Ley, ya que se desnaturaliza el concepto de lo que debe entenderse por utilidades acumuladas y lo que ocurre, no es mas que un corriente aumento de capital, un llamamiento, máxime que el impuesto del 10% no lo pagaban sobre la cantidad total capitalizada, en el caso que exponemos \$100.000.00, sino que sobre los -- \$80.000.00.

Las utilidades obtenidas con posterioridad a la vigencia de la Ley de 1963 que se capitalizaron, si se cumplía con lo preceptuado en el Art. 22 de la misma ley, se hacía sin ninguna clase de gravámen, a fin de que las sociedades pudieran contar con mayores disponibilidades de reinversión para superar su capacidad de producción. Decía el Art. 22: "Cuando cumpliendo con las formalidades legales una sociedad anónima hubiere acordado capitalizar todo o parte de sus utilidades, la distribución de las acciones de esta sociedad que representen el capital -- así sumentado, no se computará en la renta del socio para los efectos de su impuesto, siempre que ésta distribución se haya hecho en proporción al número de las acciones que posea cada socio de la sociedad."

DECRETO No. 609

El Decreto No. 609 de fecha 20 de mayo de 1966, publicado en -- el Diario Oficial No. 91, Tomo 211 de la misma fecha, tiene una estrecha relación con la capitalización de utilidades acumuladas y con las retenciones sobre utilidades distribuibles que se efectuaron con base-

en el Art. 76 de la Ley, al crear un "Régimen Especial sobre utilidades provenientes de las Sociedades Anónimas domiciliadas en el país".

Al cierre del ejercicio de imposición de una sociedad anónima domiciliada en el país, puede disponer de las utilidades que haya obtenido en la siguiente forma: acordar capitalizarlas, acordar mantenerlas en reserva o bien distribuirlas a sus socios,.- Todas estas situaciones están reguladas en el Decreto mencionado.-

En este Decreto se derogan expresamente los artículos 22 y 76 mencionados.-

Se han presentado casos como el siguiente: unas sociedades anónimas retuvieron a sus socios el 10 o 15 % sobre utilidades distribuíbles obtenidas por las mismas en el ejercicio de imposición que concluyó el 31 de Diciembre de 1965 e hicieron el entero correspondiente en la Colecturía de Impuestos Directos.- Otras, efectuaron dicha retención y no la enteraron; las primeras, solicitan a la Dirección General de Contribuciones Directas, la devolución de las cantidades retenidas y las segundas, anulación del Mandamiento de Ingreso que se emitió con base en la declaración que presentaron sobre esas retenciones, y lo hacen con base en el presente Decreto, que derogó expresamente el Art. 76 de la Ley, es decir, argumentando de que al haberse derogado este artículo, desapareció la obligación de pagar tales retenciones. Estarán en su derecho al reclamar la devolución o pedir la anulación del Mandamiento de Ingreso? Será eso correcto? Creo que dicho Decreto, al derogar expresamente el Art. 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hizo mas que eximir a las sociedades anónimas de la obligación de efectuar retenciones sobre utilidades percibidas en ejercicios de imposición que concluyan después de la vigencia de dicho Decreto o sea desde el veintiocho de mayo de mil novecientos sesenta y seis, es decir, que antes de esa fecha, las mencionadas sociedades de conformidad a la ley anterior, estaban obligadas a retener y enterar en la Colecturía respectiva, las cantidades retenidas; en consecuencia, no es procedente la devolución ni anulación antedichas.- Si la mente de los legisladores fue otra, esa intención no se advierte en todo el contexto de dicho Decreto.-

La Ley de 1963 reguló capitalizaciones de utilidades acumuladas que se efectuaran hasta en un período de dos años, como antes dijimos comprendidos del 31 de Diciembre de 1963 al 31 de Diciembre de 1965 y como el Decreto 609 que comentamos entró en vigencia hasta el 28 de Mayo de 1966, y por otra parte, éste, en las disposiciones transitorias, solamente reguló las provenientes de ejercicios que concluyeron después del 30 de Diciembre de 1963, pero antes del 31 de Diciembre de 1965, ese lapso dicen algunos, comprendido del 31 de Diciembre de 1965 hasta antes de la vigencia del Decreto que comentamos o sea hasta el 27 de Mayo de 1966 no se reguló; si se capitalizaran ¿Qué impuesto pagarían? En realidad no es que se hayan dejado por fuera, que no se hayan regulado, pues simplemente si en esta fecha se hubiere procedido a una capitalización, ésta hubiere sido exenta de conformidad al Art. 22 pues aún no se había derogado.- Ahora con la vigencia del Decreto que nos ocupa, en la capitalización debe verse tanto el ejercicio a que corresponden las utilidades como el momento en que se efectúa, para determinar su exención o gravámen y porcentaje.- Así por ejemplo si en el año de 1967 se efectuare alguna capitalización sobre utilidades acumuladas que se obtuvieron en el año de 1961, no se va a pagar impuesto de capitalización conforme a la Ley de 1963 que reguló esas utilidades, sino que conforme al presente Decreto 609, pues es dentro de la vigencia de éste que se efectúa dicha capitalización e igualmente si se capitalizara en esta fecha utilidades obtenidas en el ejercicio que concluyó el 31 de Diciembre de 1965, se paga el Impuesto conforme este Decreto, con base en las disposiciones generales y no a las transitorias, porque ese ejercicio no está comprendido en éstas, cuando dice: "provenientes de ejercicios que concluyeron después del 30 de Diciembre de 1963, pero antes del 31 de Diciembre de 1965".-

Es importante asimismo hacer notar, que la renta imponible de las sociedades sirve única y exclusivamente para determinar el porcentaje aplicable de impuesto dentro de las tablas de capitalización y mantenimiento en reserva.- Estos impuestos contenidos en los Arts. 2 y 3 del Decreto, son de carácter proporcional porque establecen un porcentaje

pañía y sin este requisito, la transmisión de acción no surtirá efecto para el cómputo de votos de las Juntas Generales.-

En este caso, se deduce de la misma cláusula, que para la Sociedad no existen otros accionistas que los inscritos como tales en el Libro correspondiente; en consecuencia, al pagar la sociedad los gravámenes establecidos en los Arts. 2 y 3 del referido Decreto, por cuenta del socio, acreditará a los que aparezcan como accionistas en el Libro, las cantidades que les correspondan proporcionalmente. En el momento de acreditar proporcionalmente dicho impuesto, es responsable la propietaria de dichas acciones, conocida o desconocida para la sociedad, será esta persona, la obligada a comprobar ante las autoridades respectivas, su calidad de accionista para hacer uso de sus derechos inherentes a tal calidad.-

- F I N -